

§ 34b Steuersätze bei Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

(1) Außerordentliche Holznutzungen sind

1. ¹Holznutzungen, die aus volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen erfolgt sind. ²Sie liegen nur insoweit vor, als sie durch gesetzlichen oder behördlichen Zwang veranlasst sind;
2. ¹Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen). ²Sie sind durch Eis-, Schnee-, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Bergrutsch, Insektenfraß, Brand oder durch Naturereignisse mit vergleichbaren Folgen verursacht. ³Hierzu gehören nicht die Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen.

(2) ¹Zur Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen sind von den Einnahmen sämtlicher Holznutzungen die damit in sachlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben abzuziehen. ²Das nach Satz 1 ermittelte Ergebnis ist auf die ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungsarten aufzuteilen, in dem die außerordentlichen Holznutzungen zur gesamten Holznutzung ins Verhältnis gesetzt wird. ³Bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sind die im Wirtschaftsjahr veräußerten Holz mengen maßgebend. ⁴Bei einer Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des § 4 Absatz 3 ist von den Holz mengen auszugehen, die den im Wirtschaftsjahr zugeflossenen Einnahmen zugrunde liegen. ⁵Die Sätze 1 bis 4 gelten für entnommenes Holz entsprechend.

(3) Die Einkommensteuer bemisst sich für die Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen im Sinne des Absatzes 1

1. nach der Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre;
2. nach dem halben Steuersatz der Nummer 1, soweit sie den Nutzungssatz (§ 68 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) übersteigen.

(4) Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen sind nur anzuerkennen, wenn

1. das im Wirtschaftsjahr veräußerte oder entnommene Holz mengenmäßig getrennt nach ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen nachgewiesen wird und
2. Schäden infolge höherer Gewalt unverzüglich nach Feststellung des Schadensfalls der zuständigen Finanzbehörde mitgeteilt und nach der Aufarbeitung mengenmäßig nachgewiesen werden.

(5) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates

1. die Steuersätze abweichend von Absatz 3 für ein Wirtschaftsjahr aus sachlichen Billigkeitsgründen zu regeln,

2. die Anwendung des § 4a des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes für ein Wirtschaftsjahr aus sachlichen Billigkeitsgründen zu regeln,

wenn besondere Schadensereignisse nach Absatz 1 Nummer 2 vorliegen und eine Einschlagsbeschränkung (§ 1 Absatz 1 des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes) nicht angeordnet wurde.

§ 68 EStDV Nutzungssatz, Betriebsgutachten, Betriebswerk

idF der EStDV v. 10.5.2000 (BGBl. I 2000, 717; BStBl. I 2000, 595), zuletzt geändert durch VO v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 17.22, BStBl. I 2016, 725)

(1) ¹Der Nutzungssatz muss periodisch für zehn Jahre durch die Finanzbehörde festgesetzt werden. ²Er muss den Holznutzungen entsprechen, die unter Berücksichtigung der vollen Ertragsfähigkeit des Waldes in Kubikmetern im Festmaß (Erntefestmeter Derbholz ohne Rinde) nachhaltig erzielbar sind.

(2) ¹Der Festsetzung des Nutzungssatzes ist ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk zugrunde zu legen, das auf den Anfang des Wirtschaftsjahres aufzustellen ist, von dem an die Periode von zehn Jahren beginnt. ²Es soll innerhalb eines Jahres nach diesem Stichtag der Finanzbehörde übermittelt werden. ³Sofern der Zeitraum, für den es aufgestellt wurde, nicht unmittelbar an den vorherigen Zeitraum der Nutzungssatzfestsetzung anschließt, muss es spätestens auf den Anfang des Wirtschaftsjahres des Schadensereignisses aufgestellt sein.

(3) ¹Ein Betriebsgutachten im Sinne des Absatzes 2 ist amtlich anerkannt, wenn die Anerkennung von einer Behörde oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts des Landes, in dem der forstwirtschaftliche Betrieb liegt, ausgesprochen wird. ²Die Länder bestimmen, welche Behörden oder Körperschaften des öffentlichen Rechts diese Anerkennung auszusprechen haben.

Autor: Dr. Reimer *Stalbold*, Vors. Richter am FG, Münster

Mitherausgeber: Michael *Wendt*, Vors. Richter am BFH, München

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34b

I. Grundinformation zu § 34b	1	IV. Geltungsbereich des § 34b	4
II. Rechtsentwicklung des § 34b	2	V. Verhältnis des § 34b zu anderen Vorschriften	5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 34b	3	VI. Verfahrensfragen zu § 34b	6

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Außerordentliche Holznutzungen**

I. Einkünfte aus Holznutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1)		1. Holznutzungen aus volks- und staatswirtschaftlichen Gründen (Abs. 1 Nr. 1)	11
1. Begriff der Holznutzung	8	2. Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen, Abs. 1 Nr. 2)	
2. Zeitpunkt der Holznutzung	9	a) Begriff der Kalamitätsnutzung	12
3. Keine Beschränkung auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	10	b) Durch ein Naturereignis verursachte Holznutzung (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)	
II. Außerordentliche Holznutzungen nach Abs. 1 Nr. 1 und 2			

Anm.	Anm.		
aa) Naturereignis	13	c) Ausschluss von Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3)	15
bb) Verursachung der Holznutzung durch das Naturereignis	14	3. Keine Beschränkung auf sog. Überhiebe/Übernutzungen	16

C. Erläuterungen zu Abs. 2:

Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen

I. Gegenstand der Einkünfteermittlung nach Abs. 2	18	IV. Aufteilung des Ergebnisses auf die ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungsarten (Abs. 2 Sätze 2 bis 4)	21
II. Einnahmen sämtlicher Holznutzungen (Abs. 2 Satz 1)	19	V. Entnommenes Holz (Abs. 2 Satz 5)	22
III. Abzug der in sachlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben (Abs. 2 Satz 1)	20		

D. Erläuterungen zu Abs. 3:

Tarifiermäßigung für außerordentliche Holznutzungen

I. Bemessung der Einkommensteuer für Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen	23	halb des Nutzungssatzes (Abs. 3 Nr. 2)	
II. Halber Steuersatz für außerordentliche Holznutzungen innerhalb des Nutzungssatzes (Abs. 3 Nr. 1)	24	1. Voraussetzungen für die Anwendung des Viertelsteuersatzes	25
III. Viertelsteuersatz für außerordentliche Holznutzungen außer-		2. Festsetzung des Nutzungssatzes nach § 68 EStDV	26
		IV. Sonderregelung des § 5 Abs. 1 FSchAusglG	27

E. Erläuterungen zu Abs. 4:

Besondere Voraussetzungen für die Anerkennung von Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen 28

F. Erläuterungen zu Abs. 5:

Verordnungsermächtigung zu bestimmten weiteren Billigkeitsmaßnahmen im Falle von Schadensereignissen iSv. Abs. 2 Nr. 2 . . . 29

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34b

Schrifttum: *Schindler*, Waldkauf in Frankreich unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehaltes und der Gewinnermittlung nach deutschem Steuerrecht, RIW/AWD 1980, 559; *Märkle/Hiller*, Einkommensteuerliche Privilegien in der Forstwirtschaft, Inf. 1983, 1; *Kleeberg*, Steuerbegünstigte Einkünfte nach § 34b EStG aufgrund der Orkanshäden 1990, BB 1991, 1018; *Vofß/Steinle*, Begriffliche Abgrenzung und steuerliche Beurteilung von Kalamitätsfolgehieben in privaten Forstbetrieben, Inf. 1994, 235; *Wendt*, Außerordentliche Holznutzungen aus wirtschaftlichen Gründen – ein Steuersparmodell für Forstwirte?, FR 1996, 130; *Hiller*, Aktuelle Einblicke in die Einkommensbesteuerung der Forstwirtschaft, Inf. 2003, 104; *zu Ortenburg/zu Ortenburg*, Die Bedeutung des „stehenden“ Holzes bei der Einkommensbesteuerung von Forstwirten, DStZ 2005, 782; *Wittwer*, Auf der Suche nach dem Wirtschaftsgut im Wald?, FG 2008, 617; *Reimer*, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfach-

chungsgesetz 2011, FR 2011, 929; *Wiegand*, Das Steuervereinfachungsgesetz aus Sicht der Land- und Forstwirtschaft, NWB 2011, 3606.

Spezialkommentare: *Eisele/Seitz/Sterzinger/Vogt/Walter*, Besteuerung der Land- und Forstwirtschaft, Herne/Berlin, 9. Aufl. 2019; *Märkle/Hiller*, Die Einkommensteuer bei Land- und Forstwirten, Stuttgart ua., 12. Aufl. 2019; *Felsmann*, Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirte, St. Augustin, Loseblatt; *Leingärtner*, Besteuerung der Landwirte, München, Loseblatt.

1 I. Grundinformation zu § 34b

Die mit § 34 verwandte Vorschrift gewährt bei bestimmten als außerordentlich bezeichneten Einkünften aus Forstwirtschaft eine Tarifermäßigung, die dem typisierenden Ausgleich von Progressionsnachteilen dienen soll. Es handelt sich um eine grds. eigenständige Vorschrift, die in vier Absätzen detaillierte Regelungen zur Gewährung der Tarifermäßigung enthält. Im fünften Absatz ist zudem eine Verordnungsermächtigung zur Anordnung weiterer Billigkeitsmaßnahmen für bestimmte Situationen enthalten.

2 II. Rechtsentwicklung des § 34b

Außerplanmäßige Holzerlöse wurden seit jeher, allerdings in unterschiedlichem Umfang estl. begünstigt (ausführl. auch *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 1 ff. [3/2012]; *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 988 ff. [4/2020]).

ESTg 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359): § 34 sah für außerordentliche Waldnutzungen erstmals eine Tarifermäßigung vor, nach der der StSatz ohne Berücksichtigung der begünstigten Einkünfte zu ermitteln war, mind. aber 10 % betrug. Für Kalamitätsnutzungen halbierte sich dieser StSatz.

ESTg 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): § 59 sah vor, dass für außerordentliche Waldnutzungen die Steuer auf Antrag getrennt von der Steuer auf die anderen Einkünfte zu ermitteln war; für Kalamitätsnutzungen wurde die sich ergebende Steuer halbiert.

ESTg 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Nach der in § 34 Abs. 3 übernommenen Tarifermäßigung galten für außerordentliche Waldnutzungen StSätze von 10 bis 40 %, die für Kalamitätsnutzungen halbiert wurden.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der neu eingefügte § 34b unterschied zwischen außerordentlichen Holznutzungen, nachgeholten Nutzungen und Kalamitätsnutzungen. Außerordentliche Holznutzungen mussten lediglich noch aus wirtschaftlichen Gründen „erfolgt“ (vorher „geboten“) sein. Für sie galt der StSatz des § 34 Abs. 1 iHv. 10 bis 30 %. Dies galt ebenso für Kalamitätsnutzungen innerhalb des Nutzungssatzes; bei Überschreiten des Nutzungssatzes halbierte sich der StSatz. Für nachgeholte Nutzungen wurde der StSatz ohne Berücksichtigung der begünstigten Einkünfte ermittelt, betrug aber mind. 10 %.

StÄndG 1965 v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Einführung des halben durchschnittlichen StSatzes in § 34 Abs. 1 und damit auch für außerordentliche Holznutzungen und Kalamitätsnutzungen innerhalb des Nutzungssatzes; für Kalamitätsnutzungen außerhalb des einfachen Nutzungssatzes ergab sich daher

der Viertelsteuersatz. Bei Überschreiten des doppelten Nutzungssatzes wurde der Achtelsteuersatz eingeführt.

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Entfallen des Erfordernisses einer ordnungsmäßigen Buchführung ab VZ 1975.

StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Wegfall des Antragserfordernisses ab VZ 1990.

ÄndStRefG 1990 v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Die in § 34 Abs. 1 eingeführte Höchstgrenze wurde ausdrücklich vom Verweis in § 34b ausgenommen, so dass hier weiterhin keine betragsmäßige Einschränkung galt.

UntStRefFG v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928): Aufgrund des nunmehr uneingeschränkten Verweises auf § 34 Abs. 1 galten dessen (herabgesetzte) Höchstgrenzen auch für § 34b (aA R 211 Abs. 1 Satz 2 EStÄR 1998; anders auch hier bis Lfg. 191).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Ab VZ 1999 wurde § 34b erheblich eingeschränkt. Das Tatbestandsmerkmal des fehlenden Bestandsvergleichs für das stehende Holz entfiel. Die Tarifiermäßigung wurde auf Gewinne aus LuF beschränkt. Außerordentliche Holznutzungen galten nach § 34 Abs. 2 Nr. 5 nunmehr als außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 1, so dass die sog. Fünftelregelung zur Anwendung kam. Für Kalamitätsnutzungen wurden in Abs. 3 ermäßigte StSätze beibehalten, die allerdings halbiert wurden. Nachgeholte Nutzungen waren nicht mehr begünstigt.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Rückwirkend ab VZ 1999 wurden Abs. 3 Sätze 2-5 eingefügt. Ohne diese Änderung hätte die Anwendung der ermäßigten StSätze erfordert, dass die Kalamitätsnutzungen isoliert betrachtet den Nutzungssatz übersteigen.

JStG 2008 v. 20.12.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Die Beschränkung des § 34b auf Einkünfte aus LuF entfiel wieder. Außerdem wurde § 34b zT neu gefasst, wobei sich jedoch im Übrigen keine sachlichen Änderungen ergaben.

StVereinFG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): § 34b wurde insgesamt neu gefasst. Die Begünstigungstatbestände in Abs. 1 wurden eingeschränkt, indem die Holznutzungen aus privatwirtschaftlichen Gründen aus der Regelung herausgenommen wurden (s. Anm. 11). Andererseits wurde für die verbleibenden begünstigten Holznutzungen die eigentliche Tarifiermäßigung in Abs. 3 ausgeweitet, indem nunmehr auch Holznutzungen innerhalb des etwa nach § 68 EStDV festgesetzten Nutzungssatzes begünstigt sind und der Viertelsteuersatz früher, nämlich bereits unmittelbar mit Überschreiten des Nutzungssatzes erreicht wird. Die Ermittlung der begünstigten Einkünfte nach Abs. 2 wurde stark vereinfacht. Die Regelung zum Nutzungssatz in § 68 EStDV wurde ebenfalls neu gefasst und erfordert nunmehr dessen Festsetzung durch das FA. Die Neuregelungen waren erstmals im VZ 2012 anzuwenden, wobei wegen § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 die im Wj. 2011/12 erzielten begünstigten Einkünfte zeitanteilig der bisherigen sowie der neuen Regelung unterlagen (zu von der FinVerw. hierbei eingeräumten Wahlrechten s. BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595).

Dritte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1722; BStBl. I 2016, 725): In § 68 Abs. 1 Satz 2 EStDV wurde mit Geltung ab dem VZ 2016 die Maßeinheit für den Nutzungssatz iSv. § 34b Abs. 3 Nr. 2 ausdrücklich auf das Holzmaß „Erntefestmeter Derbholz ohne Rinde“ festgelegt (s. Anm. 26 sowie zu den möglichen Auswirkungen auf den Begriff der „Holz-

nutzungen“ iSv. § 34b Anm. 8). § 68 Abs. 1 Satz 2 und § 68 Abs. 2 Satz 3 EStDV wurden zudem terminologisch angepasst, ohne dass sich hieraus Auswirkungen ergaben.

Die vorherige Fassung des § 34b – Stand März 2007 – sowie die vorherige Fassung des § 68 EStDV – Stand September 2013 – sind abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm.

3 III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 34b

§ 34b ist eine reine Tarifnorm, auch soweit Abs. 2 eine besondere Regelung zur Ermittlung der begünstigten Einkünfte für Zwecke der Tarifiermäßigung vorsieht (s. Anm. 18). Ähnlich wie § 34 (s. § 34 Anm. 3) bezweckt § 34b den typisierenden Ausgleich von Progressionsnachteilen, die entstehen, wenn Einkünfte, die wirtschaftlich den Ertrag einer Vielzahl von Jahren darstellen, zusammengeballt in einem VZ anfallen. Bei den von § 34b erfassten Einkünften aus Holznutzungen ergibt sich der auszugleichende Progressionsnachteil aus den langen Umtriebszeiten, in denen der letztendlich erzielte Erlös erwirtschaftet wurde. Zu Progressionsnachteilen kann hierbei allerdings erst eine den jährlichen Zuwachs überschreitende Nutzung führen (vgl. BFH v. 11.11.1993 – IV R 125/90, BStBl. II 1994, 629). Bei den Kalamitátsnutzungen iSv. Abs. 2 Nr. 2 (s. Anm. 12 ff.) bezweckt die Tarifiermäßigung daneben auch den Ausgleich des eingetretenen wirtschaftlichen Schadens (vgl. BFH v. 7.10.1954 – IV 29/52 S, BStBl. III 1954, 345; BFH v. 20.3.1958 – IV 154/57 U, BStBl. III 1958, 225).

Obwohl in verfassungsrechtl. Hinsicht sicherlich nicht zwingend, ist der Gesetzgeber uE grds. berechtigt, im Hinblick auf die genannten Besonderheiten eine Tarifiermäßigung zu gewáhren. Unseres Erachtens muss eine solche unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten auch nicht unbedingt auf die nach der heutigen Fassung des § 34b ausschließlich erfassten „unfreiwilligen“ Nutzungen beschránkt sein (der Gesetzgeber kann sie aber natürlich entsprechend beschránken, aA und die vorherige Erfassung auch von Nutzungen aus sonstigen „wirtschaftlichen“ Gründen für nicht gerechtfertigt haltend *Hiller in Lademann*, § 34b Rz. 15 ff. [3/2012]; *Márkle/Hiller*, 12. Aufl. 2019, Rz. 462 und 464; *Márkle/Hiller*, Inf. 1983, 1 [4 ff.]). Verfassungsrechtliche Bedenken werden allerdings im Hinblick auf die konkrete Ausgestaltung und hierbei insbes. den erheblichen Umfang der Tarifiermäßigung geltend gemacht. Es sei zweifelhaft, ob die erhebliche Höhe der ermáßigten StSätze als solche mit dem Gleichheitssatz bzw. der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar sei. Außerdem bestünden insoweit aus europarechtl. Sicht beihilferechtl. Bedenken. Daneben sei die Ausgestaltung der StSätze zu beanstanden, so könne insbes. der ermáßigte StSatz unter den Eingangssteuersatz fallen (s. Anm. 24), was mit dem Zweck des Ausgleichs von Progressionsnachteilen nicht zu vereinbaren sei (so *Reimer*, FR 2011, 929 [934 f.]; s. auch *Márkle/Hiller*, 12. Aufl. 2019, Rz. 467; bezüglich des Absinkens unter den Eingangssteuersatz auch *Nacke in Blümich*, § 34b Rz. 2 [10/2018]). An der Kritik ist uE zutr., dass der nach den og. Ausführungen mit § 34b bezweckte Ausgleich von Progressionsnachteilen, die aus den langen Umtriebszeiten resultieren, erst für eine den jährlichen Zuwachs überschreitende Nutzung eingreifen kann. Von dieser Überlegung kann daher die in Abs. 3 Nr. 1 angeordnete Tarifiermäßigung insoweit nicht getragen werden, als sie auch für Holznutzungen gilt, die sich noch innerhalb des Nutzungssatzes halten (s. zur Definition des Nutzungssatzes anhand der nach-

haltig erzielbaren Nutzung Anm. 26; zu den vom Überschreiten des Nutzungssatzes abhängigen Tarifiermäßigungen nach Abs. 3 Nr. 1 und 2 s. im Einzelnen Anm. 24 ff.). Gleiches gilt für die besagte Absenkung der nach Abs. 3 Nr. 1 und 2 ermäßigten StSätze unter den Eingangssteuersatz. Es bleibt lediglich zu fragen, ob der nach den og. Ausführungen mit der Tarifiermäßigung jedenfalls für Kalamitätsnutzungen auch verfolgte Zweck, den eingetretenen wirtschaftlichen Schaden auszugleichen, insoweit eine hinreichende Rechtfertigung für diese zu bieten vermag. Jedenfalls im Übrigen – also soweit die Tarifiermäßigung außerordentliche Holznutzungen außerhalb des Nutzungssatzes betrifft und sie sich oberhalb des Eingangssteuersatzes hält – hält sich die Regelung uE aber noch innerhalb des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums. Aus verfassungsrechtl. Sicht kritisiert wird zudem die Verordnungsermächtigung in Abs. 5, ua. im Hinblick auf deren nach Art. 80 GG erforderliche hinreichende Bestimmtheit (s. Anm. 29).

IV. Geltungsbereich des § 34b

4

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift beschränkt sich auf Gewinne, die aus Holznutzungen entstanden sind (s. Anm. 8), wobei diese nicht nur im Rahmen der Einkünfte aus LuF, sondern auch aus Gewerbebetrieb angefallen sein können (s. Anm. 10). § 34b gilt unabhängig von der Gewinnermittlungsart, ist also bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 4 Abs. 3 und auch § 13a anwendbar. Im letztgenannten Fall gelten über § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 iVm. Satz 2 die Regeln des § 4 Abs. 3.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt für alle natürlichen Personen, die begünstigte Einkünfte als Einzelunternehmer oder als Mitunternehmer erzielen. Gleiches gilt für Hauberg-, Wald-, Forst- und Laubgenossenschaften und ähnlichen Realgemeinden, deren Einkünfte gem. § 3 Abs. 2 KStG, § 13 Abs. 1 Nr. 4 unmittelbar den Beteiligten zuzurechnen sind; KStSubjekte können § 34b dagegen grds. nicht anwenden (allg. Meinung). Allerdings sieht die FinVerw. in R 23 KStR 2015 vor, dass die KSt auf die Hälfte ermäßigt werden kann, soweit sie auf Kalamitätsnutzungen entfällt und die volle Besteuerung zu Härten führen würde. Diese Billigkeitsregelung ist uE jedenfalls nicht aus dem eigentlichen Geltungsgrund des § 34b gerechtfertigt, der im Ausgleich von Progressionsnachteilen besteht (s. Anm. 3). Solche können nämlich beim linearen Tarif des KStG nicht vorkommen. Es bleibt daher hier (ebenso wie bei den Nutzungen innerhalb des Nutzungssatzes, s. Anm. 3) nur zu fragen, ob der mit der Tarifiermäßigung für Kalamitätsnutzungen auch verfolgte Zweck, den eingetretenen wirtschaftlichen Schaden auszugleichen (s. Anm. 3), die Billigkeitsregelung zu tragen vermag.

Anwendung bei Auslandsbeziehungen: Unbeschränkt Stpfl. erhalten die Tarifiermäßigung nach § 34b grds. auch für im Ausland belegene Forstbetriebe. Soweit – wie in den meisten Fällen – das anwendbare DBA insoweit die Freistellung der ausl. Einkünfte vorsieht, hat dies allerdings lediglich Bedeutung für den Progressionsvorbehalt, bei dem nach § 32b Abs. 2 Nr. 2 außerordentliche Einkünfte mit einem Fünftel zu berücksichtigen sind, wozu auch Einkünfte nach § 34b zählen (s. § 32b Anm. 190). Die Anwendung des Abs. 4 wirft bei ausl. Forstbetrieben besondere Probleme auf (s. *Schindler*, RIW/AWD 1980, 559 [561]). Bei beschränkter Stpfl. ist die Tarifiermäßigung des Abs. 3 auf im Inland belegene Forstbetriebe anwendbar, da § 50 Abs. 1 Satz 4 die Vorschrift nicht aufführt.

5 V. Verhältnis des § 34b zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu §§ 6b, 6c und R 6.6 EStR 2012: Wenn etwa bei einem Verkauf von Waldgrundstücken (s. Anm. 8) oder bei Gewährung einer Entschädigung (s. Anm. 19) §§ 6b, 6c oder R 6.6 EStR 2012 in Anspruch genommen werden, bleibt die Tarifiermäßigung nach § 34b für den verbleibenden Gewinn anwendbar (anders als bei § 34, s. § 34 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 Satz 6 sowie § 34 Anm. 33). Bei einer späteren gewinnerhöhenden Auflösung einer nicht verwendeten Rücklage besteht der Charakter als begünstigter Gewinn aus Holznutzungen allerdings nicht mehr fort (glA etwa *Nacke in Blümich*, § 34b Rz. 7 [10/2020]; *Hiller in Lademann*, § 34b Rz. 105 [3/2012]).

Verhältnis zu § 32c: Die Regelung, welche inzwischen in Kraft getreten ist (nach Erteilung der zunächst noch ausstehenden Genehmigung durch die EU-Kommission, s. die Bekanntmachung des BMEL v. 18.3.2020, BGBl. I 2020, 597) und rückwirkend ab dem VZ 2016 gilt (s. § 32c Anm. J 20-3), gewährt allg. für Einkünfte aus LuF eine Tarifiermäßigung bzw. Tarifglättung. Die Einkünfte werden so besteuert, als wären sie gleichmäßig in einem Betrachtungszeitraum von jeweils im Gesetz festgelegten drei Jahren angefallen. Ergeben sich über die Jahre unterschiedlich hohe Einkünfte, führt das zu einer Abmilderung der Progression. Grund hierfür sollen die häufig schwankenden Einkünfte im Bereich der LuF sein (hierzu sowie zur Frage der Verfassungsmäßigkeit s. § 32c Anm. 5f.). Überschneidungen mit unter § 34b fallenden Einkünfte ergeben sich nicht, weil diese – zur Vermeidung einer doppelten Begünstigung – für die Ermittlung der Tarifiermäßigung nach § 32c außer Betracht bleiben (§ 32 Abs. 4 Nr. 3, s. auch § 32c Anm. 31).

Verhältnis zu § 34: Soweit man § 34b bei der Veräußerung von Waldgrundstücken für anwendbar hält (s. Anm. 8), kann ein Konkurrenzverhältnis zu § 34 Abs. 2 Nr. 1 iVm. §§ 14, 16 entstehen (soweit das veräußerte Grundstück – wie es aufgrund der im Bereich der Forstwirtschaft geringen diesbezüglichen Anforderungen häufig der Fall sein wird – zumindest einen Teilbetrieb bildet, s. ebenfalls Anm. 8), bei der Gewährung einer Entschädigung (s. Anm. 19) auch zu § 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. a. Da bei § 34b ausschließlich der Erlös für das stehende Holz begünstigt ist und die Gewinnermittlung unterschiedlichen Regeln folgt (zB § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2, Freibetrag nach § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 Satz 6), kann je nach Einzelfall die eine oder die andere Regelung zu einer höheren Begünstigung führen. Es ist jeweils die für den Stpfl. günstigere Vorschrift anzuwenden (glA *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 34b Rz. 4; aA anscheinend R 14 Abs. 4 EStR 2008, soweit die FinVerw. § 34b bis zum VZ 2011 auch in Veräußerungsfällen für anwendbar hielt).

6 VI. Verfahrensfragen zu § 34b

Besondere Verfahrensregeln enthält § 34b nicht. Ein Antrag ist für die Gewährung der Tarifiermäßigung nicht erforderlich (s. Anm. 23). Abs. 4 enthält besondere materiell-rechtl. Voraussetzungen für die Anwendung des § 34b (s. Anm. 28). Im Fall einer gesonderten und ggf. einheitlichen Feststellung gem. §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a oder b AO ist im Feststellungsverfahren auch über die nach § 34b begünstigten Einkünfte zu entscheiden (vgl. BFH v. 25.8.1960 – IV 262/59 S, BStBl. III 1960, 486).

7 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Außerordentliche Holznutzungen

I. Einkünfte aus Holznutzungen (Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1)

1. Begriff der Holznutzung

8

Dadurch, dass Abs. 1 bestimmte Arten von Holznutzungen als außerordentliche Holznutzungen bestimmt, legt er zugleich fest, dass nach § 34b begünstigt nur Einkünfte sind, die überhaupt auf Holznutzungen beruhen. Der Begriff „Holznutzung“ wird im Gesetz allerdings nicht ausdrücklich definiert.

Abtrieb des Holzbestands: Unter einer Holznutzung ist in erster Linie der Abtrieb bzw. Einschlag des Holzbestands und seine anschließende Veräußerung zu verstehen. Alternativ ist eine Veräußerung von Holz auf dem Stamm möglich. Holznutzungen iSd sind zum einen Erlöse aus sog. Derbholz (Holzstärke ab 7 cm), uE aber zum anderen auch solche aus sog. Reisigholz (Holzstärke unter 7 cm; aA *Hiller in Lademann*, § 34b Rz. 45 [3/2012]; *Wiegand in Felsmann*, Teil A Rz. 1040 [4/2020]). Das legt jedenfalls der Wortsinn nahe, weil auch Reisigholz zur Holzmasse des Baumes gehört. Daran ändert uE auch § 68 Abs. 1 Satz 2 EStDV nichts, der seit 2016 (s. Anm. 2) ausdrücklich festlegt, dass entsprechend der bisherigen Praxis der Nutzungssatz iSv. § 34b Abs. 3 Nr. 2 in der Maßeinheit „Erntefestmeter Derbholz ohne Rinde“ zu bemessen ist (s. hierzu Anm. 26). Zwar soll dies laut dem Verordnungsgeber zugleich klarstellen, dass die nach § 34b begünstigten Einkünfte entsprechend eingegrenzt sind (s. Begr. in BRDrucks. 201/16, 14). Jedoch regelt § 68 Abs. 1 Satz 2 EStDV tatsächlich lediglich die Bemessung des Nutzungssatzes, nach dem sich bestimmt, welcher der beiden in § 34b vorgesehenen ermäßigten StSätze zur Anwendung kommt (Abs. 3 Nr. 1 oder 2). Eine Aufteilung der Einkünfte aus allen Holznutzungen unter Einbeziehung des Holzes unter der Derbholzgrenze in gar nicht, nach Abs. 3 Nr. 1 oder nach Abs. 3 Nr. 2 begünstigte Einkünfte ist unabhängig davon möglich, dass der Nutzungssatz – entsprechend der bisherigen Praxis – nur das Derbholz ohne Rinde erfasst. Das kann ohne Weiteres durch eine Verhältnisrechnung geschehen, welche Abs. 2 Satz 2 ausdrücklich für die Aufteilung in gar nicht und nach § 34b begünstigte Einkünfte vorsieht (s. Anm. 21 und 26). Entscheidend ist daher allein die Auslegung des Begriffs der „Holznutzungen“ iSv. § 34b. Während die Frage früher kaum von Relevanz war, dürfte ihr inzwischen durchaus eine gewisse Bedeutung zukommen, weil sich weitergehende Nutzungsmöglichkeiten für das Holz unter der Derbholzgrenze ergeben haben. Insbesondere kann auch solches Holz für eine energetische Biomasseverwertung genutzt werden (diese Nutzung wird auch in der Verordnungsbegründung angeführt, s. BRDrucks. 201/16, 14). Nicht von § 34b erfasst werden dagegen sämtliche anderweitigen Waldnutzungen, insbes. sog. Nebennutzungen (zB Jagd, Jagdverpachtung, Wildbret-, Pilz- und Beerenverkauf) sowie sonstige Erlöse, etwa aus der Veräußerung oder der Vermietung von Anlagegütern.

Es erscheint uE auch zweifelhaft, ob § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d EStG als Ermächtigungsgrundlage für § 68 EStDV eine Regelungswirkung abdecken würde, welche den Anwendungsbereich des § 34b in der o.g. Weise einschränkt. Danach kann eine Rechtsverordnung über die „Anwendung der Tarifvorschriften“ erlassen werden, soweit dies „zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, zur Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, zur Steuerfreistellung des Existenzminimums oder zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist“. Es fiel schwer, in der o.g. Einschränkung noch eine bloße Regelung zur „Anwendung“ des § 34b zu sehen. Auch ist nicht ersichtlich, dass einer der vorgenannten Gründe für eine solche Regelung gegeben wäre. Gedacht

werden könnte allenfalls an Vereinfachungsgesichtspunkte. Jedoch erscheint es jedenfalls nicht offensichtlich, dass die Erfassung auch von Reisholz besondere verfahrensrechtliche Schwierigkeiten verursacht.

Die Veräußerung eines Waldgrundstücks stellte hinsichtlich des auf das stehende Holz entfallenden Erlöses nach bisher wohl einhelliger Ansicht eine Holznutzung im Sinne der bis VZ 2011 geltenden Fassung des § 34b dar (so bereits RFH v. 23.2.1938, RStBl. 1938, 406; RFH v. 28.1.1942, RStBl. 1942, 90; dies zugrunde legend wohl auch BFH v. 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158; ebenso R 14 Abs. 4 Nr. 2 Satz 4 EStR 2008 und H 34b.1 EStH 2008 „Außerordentliche Holznutzungen“; aus dem Schrifttum etwa *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 43 f. [3/2012]). Mit der Neufassung des § 34b ab VZ 2012 soll dies nach den Gesetzesmaterialien nicht mehr so sein (vgl. BTDrucks. 17/5125, 43; ebenso R 34b.2 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012; s. auch *Märkle/Hiller*, 12. Aufl. 2019, Rz. 464; *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1008 [4/2020]). Für eine derart geänderte Beurteilung bietet der Wortlaut der Neufassung allerdings keine Anhaltspunkte, so dass es uE insoweit bei der bisherigen Rechtslage geblieben ist (glA *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 34b Rz. 4; *Nacke* in *Blümich*, § 34b Rz. 6 [10/2018]; *Schnitter* in *Frotscher/Geurts*, § 34b Rz. 20 [8/2016]; *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 112, 113 [5/2016]; *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 102, 104 [3/2012]). Allerdings hat dies nur Relevanz für Veräußerungen, die die nunmehr engeren Anforderungen von Nr. 1 erfüllen (also insbes. bei einer Veräußerung zur Abwendung einer drohenden Enteignung, s. Anm. 11; die o.g. aA will hier § 34b wohl lediglich bei einer vorherigen Aberntung durch den Stpfl. selbst oder bei einer getrennten Veräußerung des stehenden Holzes an einen anderen Erwerber anwenden, so offenbar R 34b.2 Abs. 3 Sätze 2, 3 iVm. R 34b.2 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012; *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1008 [4/2020]). Häufig wird es sich allerdings bei dem veräußerten Waldgrundstück zumindest um einen forstwirtschaftlichen Teilbetrieb handeln (s. zu den insoweit geringen Anforderungen *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 140 f. [5/2016]), so dass dann § 34b mit § 34 Abs. 2 Nr. 1 konkurriert (s. Anm. 5). Diese Grundsätze gelten grds. ebenso für den Tausch von Waldgrundstücken (abw. von der ausdrücklichen Regelung des § 6 Abs. 6 Satz 1 sieht die FinVerw. jedoch in bestimmten Fällen aus Billigkeitsgründen von einer Besteuerung des hierbei entstehenden Veräußerungsgewinns ab, vgl. FinMin. Ba.-Württ. v. 23.8.1985 – S 2232 A - 3/83, juris).

9 2. Zeitpunkt der Holznutzung

Der Umfang der Tarifiermäßigung nach § 34b hängt davon ab, ob der etwa nach § 68 EStDV festgesetzte Nutzungssatz überschritten ist (s. Anm. 24 ff.). Ob und inwieweit das der Fall ist, richtet sich allein nach den Verhältnissen im Wj. der Holznutzung, hängt also vom Zeitpunkt der Holznutzung ab (s. Anm. 25). Für die Ermittlung der Einkünfte hat der Zeitpunkt der Holznutzung dagegen keine Bedeutung. Holznutzung und Gewinnrealisierung können zeitlich auseinanderfallen, so dass aufgrund der in einem Wj. angefallenen Holznutzungen die Tarifiermäßigung ggf. für über mehrere Wj. bzw. VZ erzielte Einkünfte zur Anwendung kommen kann (s. Anm. 18). Holznutzungen fallen – unabhängig von der Gewinnermittlungsart – grds. zu dem Zeitpunkt an, in dem das Holz vom Grund und Boden getrennt und damit zu UV wird. Bei der Veräußerung von Holz auf dem Stamm oder eines Waldgrundstücks (s. Anm. 8) stellt allerdings die Veräußerung selbst die Holznutzung dar, ohne dass es auf eine Trennung des Holzes vom Grund und Boden ankommt. Nutzungen infolge höherer Gewalt fallen dagegen erst in dem

Zeitpunkt an, in dem das Kalamitätsholz aufbereitet bzw. aufgearbeitet (entastet, entwipfelt, entrindet, abgelängt etc.) ist. Diese Beurteilung ist deshalb gerechtfertigt, weil es zuvor regelmäßig – jedenfalls bei Nutzungen z.B. durch Eis-, Schnee-, Windbruch oder Windwurf etc. – an der für eine Einordnung als UV erforderlichen geänderten Zweckbestimmung durch den Stpfl. fehlt.

Ebenso BFH v. 3.2.2010 – IV R 27/07, BStBl. II 2010, 546, Rz. 24; *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 34b Rz. 1; *Nacke* in *Blümich*, § 34b Rz. 9 (10/2018); *Schnitter* in *Frottscher/Geurts*, § 34b Rz. 22 (8/2016); *zu Ortenburg/zu Ortenburg*, DStZ 2005, 782 (792); aA *Bruckmeier* in *KSM*, § 34b Rz. B 34 (7/2006): lediglich Billigkeitsregelung; gänzlich anders *Mitterpleininger* in *LBP*, § 34b Rz. 80 ff. (2/2019), der für den Umfang der Tarifiermäßigung seit dem VZ 2012 nicht mehr auf den Zeitpunkt der Holznutzung, sondern denjenigen der Gewinnrealisierung abstellt; wie die hM auch die frühere Auffassung der FinVerw. bis R 212 Abs. 4 Satz 2 EStR 1998; inzwischen geht die FinVerw. offenbar davon aus, dass nicht nur bei Kalamitätsnutzungen, sondern stets erst die Aufarbeitung maßgeblich ist, vgl. R 34b.1 Abs. 1 Sätze 2, 3 EStR 2012; zu der früheren und der jetzigen Beurteilung durch die FinVerw. s. *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1028 (4/2020). Soweit es auf die Aufarbeitung ankommt, ist uE nicht erst der Abschluss, sondern bereits der Beginn der Aufarbeitung maßgeblich, da es bereits zu diesem Zeitpunkt zu der o.g. Zweckbestimmung durch den Stpfl. kommt (glA *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 31 [5/2016]; *Nacke* in *Blümich*, § 34b Rz. 9 [10/2018]).

3. Keine Beschränkung auf Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

10

§ 34b erfasst sämtliche Holznutzungen unabhängig davon, in welcher Einkunftsart sie anfallen. Es sind daher nicht lediglich Holznutzungen im Rahmen der Einkünfte aus LuF, sondern auch solche begünstigt, die im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anfallen. Dies kann vornehmlich in den Konstellationen der § 15 Abs. 3 Nr. 1 (Abfärberegelung) und Nr. 2 (gewerbliche Prägung) der Fall sein. Voraussetzung ist allerdings, dass sich die BE und BA des Forstbetriebs klar von denen der anderen Betriebsteile abgrenzen lassen (vgl. BFH v. 25.8.1960 – IV 262/59 S, BStBl. III 1960, 486; ebenso *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 85 [5/2016]).

In den VZ 1999 bis 2007 war dies aufgrund des ausdrücklichen Wortlauts der damaligen Regelung anders. Die Tarifiermäßigung war hier auf Einkünfte aus LuF beschränkt (glA *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 47 [3/2012]; *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 85 [5/2016]; *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1003 [4/2020]; *Hiller*, Inf. 2003, 104 [106 f.]; aA *Bruckmeier* in *KSM*, § 34b Rz. B 3 ff., D 1 f. [7/2006]; *Kanzler*, FR 1999, 423 [425]). Allerdings hat die FinVerw. – nachdem die Gesetzesänderung bereits geplant war – die Tarifiermäßigung gleichwohl im Billigkeitswege gewährt (BayLfSt. v. 14.3.2007 – S 2291 - 53 - St 33N, DStR 2007, 719).

II. Außerordentliche Holznutzungen nach Abs. 1 Nr. 1 und 2

1. Holznutzungen aus volks- und staatswirtschaftlichen Gründen (Abs. 1 Nr. 1)

11

Abs. 1 Nr. 1 regelt mit den Holznutzungen aus volks- und staatswirtschaftlichen Gründen die erste der beiden durch § 34b begünstigten Holznutzungsarten. Es handelt sich hierbei um einen Teilbereich derjenigen Gründe, die nach der bis VZ 2011 geltenden Fassung des § 34b als Holznutzungen aus (allgemeinen) wirtschaftlichen Gründen begünstigt waren. Hiervon erfasst waren in sehr viel weitergehender Weise auch sog. privatwirtschaftliche Gründe. Als solche privatwirtschaftli-

chen Gründe galten nach der Rspr. zum einen Gründe, die sich aus dem laufenden forstwirtschaftlichen Betrieb ergaben (zB bei einem Überhieb zur Gewährleistung eines ordnungsgemäßen forstwirtschaftlichen Ablaufs, etwa zur Vermeidung von Steilrändern), sowie zum anderen solche, die in der Deckung eines besonderen Kapitalbedarfs bestanden (zB bei einem Überhieb zur Abfindung weichender Erben, zur Deckung der Ausbildungskosten von Kindern, von besonders hohen Krankheitskosten). Siehe zu den privatwirtschaftlichen Gründen nach alter Rechtslage im Einzelnen hier bis Lfg. 227 Rz. 19 – Stand März 2007 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; mit der Forderung einer engeren Auslegung des Weiteren *Wendt*, FR 1996, 130 (133 f.).

Holznutzungen aus volks- oder staatswirtschaftliche Gründen liegen nach der Legaldefinition in Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nur insoweit vor, als sie durch gesetzlichen oder behördlichen Zwang verursacht sind. Dies steht in Übereinstimmung mit der Rspr. sowie der allgemeinen Auffassung zur den nach der bisherigen Regelung geltenden, wenngleich dort noch nicht ausdrücklich erwähnten volks- und staatswirtschaftlichen Gründen (vgl. bereits RFH v. 23.2.1938, RStBl. 1938, 406; RFH v. 23.8.1939, RStBl. 1939, 1056; aus dem Schrifttum etwa *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1012 [4/2020]). Hierunter fallen insbes. eine Enteignung sowie auch bereits eine drohende Enteignung von Waldgrundstücken (etwa beim Bau von Verkehrswegen, vgl. ebenfalls RFH v. 23.2.1938, RStBl. 1938, 406; RFH v. 23.8.1939, RStBl. 1939, 1056), wobei uE auch eine Veräußerung zur Vermeidung einer solchen erfasst wird und dann der mitveräußerte Holzbestand als Holznutzung anzusehen ist (zu dieser Frage s. Anm. 8). Des Weiteren erfasst werden etwa auch die Inanspruchnahme forstwirtschaftlich genutzter Flächen für Versorgungsleitungen (vgl. OFD Hannover v. 28.1.2004 – S 2132a - 19 - StH 225, juris; zu den hierbei gezahlten Entschädigungen s. Anm. 19) oder sonstige behördlich angeordnete Einschläge.

Keine volks- oder staatswirtschaftlichen Gründe sollen mangels eines unmittelbaren gesetzlichen oder behördlichen Zwangs iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 gegeben sein, soweit es um die Erfüllung der allgemeinen Verpflichtungen geht, die allein aufgrund der Waldgesetze bestehen (so R 34b.2 Abs. 3 Satz 4 EStR 2012; *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1012 [4/2020]; vom Sinn und Zweck der Regelung nachvollziehbar, ihrem Wortlaut nach aber eventuell zweifelhaft). Jedenfalls fehlt es uE aber an volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen, wenn die Holznutzung ohne drohenden staatlichen Eingriff allgemein im öffentlichen Interesse erfolgt, zB bei Veräußerung an den Staat zur Errichtung einer Naturwaldparzelle.

2. Holznutzungen infolge höherer Gewalt (Kalamitätsnutzungen, Abs. 1 Nr. 2)

12 a) Begriff der Kalamitätsnutzung

Gesetzliche Definition der Kalamitätsnutzung: Abs. 1 Nr. 2 regelt mit den Holznutzungen infolge höherer Gewalt die zweite durch § 34b begünstigte Holznutzungsart. Satz 2 enthält eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung der der Kalamitätsnutzungen. Satz 3 schließt in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehende Schäden von der Begünstigung aus.

b) Durch ein Naturereignis verursachte Holznutzung (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2)**aa) Naturereignis**

13

Vorliegen eines Naturereignisses: Kalamitätsnutzungen fallen nur bei Vorliegen eines von Satz 2 erfassten Naturereignisses an. Hierbei zählt das Gesetz einige der erfassten Naturereignisse auf (Eis-, Schnee-, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Bergrutsch, Insektenfraß und Brand). Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Erfasst sind ausdrücklich auch andere Naturereignisse, die in ihren Folgen den angeführten Ereignissen gleichkommen. Dies dürfte zB für Hochwasser oder außergewöhnliche Trockenheit zutreffen. Es ist daher möglich, dass Forstschäden aufgrund der besonderen Trockenheit in Deutschland im Jahr 2018 und zT auch in 2019 (s. etwa den Dürremonitor Deutschland des Helmholtz-Zentrums für Umweltforschung unter www.ufz.de) als Kalamitätsnutzungen iSv. Abs. 1 Nr. 2 anzuerkennen sein können (wobei aber regelmäßig entstehende Schäden iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 – ggf. in der Weise, wie es bei Infektionskrankheiten gehandhabt wird (s. Anm. 15) – zu ermitteln und auszuschließen wären). Als Naturereignisse kommen aber nicht nur plötzlich oder katastrophenartig auftretende, sondern auch schleichende Schäden wie infektiöse Holzkrankheiten oder Immissionsschäden in Betracht (vgl. BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28; BFH v. 10.10.1963 – IV 422/60 S, BStBl. III 1964, 119). Liegt ein Naturereignis idS vor, ist es ohne Bedeutung, ob im konkreten Fall hieb reife Bestände betroffen sind oder ob für das geschlagene Holz der volle Marktpreis erzielt werden kann (vgl. BFH v. 31.4.1954 – IV 476-478/53 U, BStBl. III 1954, 229; BFH v. 7.10.1954 – IV 29/52 S, BStBl. III 1954, 345).

Von Dritten verursachte Schadensereignisse sind uE keine Naturereignisse (so auch RFH v. 23.8.1939, RStBl. 1939, 1056, für behördliche Anordnung bzw. Enteignung; BFH v. 27.7.1961 – IV 237/58, HFR 1962, 103, für Forstfrevler; indirekt auch BFH v. 14.10.1999 – IV R 15/99, BStBl. II 2001, 130, der auf den insoweit bestehenden Unterschied zum Begriff der höheren Gewalt in R 6.6 EStR 2012 hinweist; anders eventuell BFH v. 31.5.1954 – IV 476-478/53 U, BStBl. III 1954, 229, für Waldbrand aufgrund Funkenflugs einer Lokomotive. Es können jedoch Holznutzungen aus volks- oder staatswirtschaftlichen Gründen vorliegen (zu behördlicher Anordnung und Enteignung s. Anm. 11). Anders kann es sein, wenn ein unmittelbarer Verursacher nicht festzustellen ist, zB bei Immissionsschäden oder Kriegseinwirkungen (dies soll auch heute noch für Splitterschäden aus dem 2. Weltkrieg gelten, vgl. *Hiller in Lademann*, § 34b Rz. 122 [3/2012]; aA *Wiegand in Felsmann*, Teil A Rz. 1020d [4/2020]).

Ein Verschulden des Steuerpflichtigen schließt höhere Gewalt aus. Nach der Rspr. gilt dies allerdings nur bei einwandfrei feststellbaren groben Verstößen gegen die anerkannten Grundsätze einer ordnungsgemäßen forstwirtschaftlichen Betriebsführung (vgl. BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28; BFH v. 10.10.1963 – IV 422/60 S, BStBl. III 1964, 119). Dagegen schließt uE jede Sorgfaltspflichtverletzung die Tarifiermäßigung aus, zB fehlerhafte Hiebführung, Pflügerückstände oder unterlassene bzw. nicht rechtzeitige Einschläge in käferbefallene Bestände (zutr. *Hiller in Lademann*, § 34b Rz. 107 [3/2012]; *Märkle/Hiller*, 12. Aufl. 2019, Rz. 466; aA *Bruckmeier in KSM*, § 34b Rz. B 29 [7/2006]; *Wiegand in Felsmann*, Teil A Rz. 1015 [4/2020]). Hierfür spricht neben dem Wortlaut der Regelung („höhere Gewalt“) auch der Ausnahmecharakter der Tarifiermäßigung, deren sehr hohe Begünstigungswirkung bei einer Abwendungsmöglichkeit des

Stpfl. nicht gerechtfertigt ist. Unschädlich ist es dagegen, wenn das Naturereignis mit einer gewissen Regelmäßigkeit eintritt und daher generell vorhersehbar ist (zB Lawinen in bestimmten Gegenden), soweit keine Möglichkeit zur Abwendung oder Verminderung des Schadens besteht (vgl. BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28).

Einzelfälle „gleichkommender“ Naturereignisse:

- ▶ *Immissionsschäden* aufgrund von Luftverschmutzung oÄ („saurer Regen“, „Waldsterben“) beruhen nach den o.g. Ausführungen auf „gleichkommenden“ Naturereignissen. Der Einschlag geschädigter Bestände kann nur dann zu Kalamitätsnutzungen führen, wenn und soweit die Schäden über die regelmäßig im Betrieb entstehenden Schäden hinausgehen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, s. Anm. 15) und den Stpfl. am Ausmaß der Schäden kein Verschulden im o.g. Sinn trifft, zB aufgrund fehlerhafter Düngung und Schädlingsbekämpfung oder auch nicht rechtzeitiger Einbeziehung in die planmäßige Holznutzung (ausführl. *Hiller in Lademann*, § 34b Rz. 117 ff. [3/2012]).
- ▶ *Infektionskrankheiten* können ebenfalls zu den „gleichkommenden“ Naturereignissen gehören und damit zu Kalamitätsnutzungen führen, soweit sie über das normale Maß hinausgehen und aufgrund forstwirtschaftlicher Erfahrungen nicht mit Erfolg zu bekämpfen sind (BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28; BFH v. 10.10.1963 – IV 422/160 S, BStBl. III 1964, 119). Dies gilt allerdings nur, soweit die Schäden über die regelmäßig im Betrieb entstehenden Schäden hinausgehen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, s. Anm. 15). Den Stpfl. darf am Auftreten bzw. an der weiteren Verbreitung der Infektion kein Verschulden im o.g. Sinne treffen. Als zu Kalamitätsnutzungen führende Holzerkrankung anerkannt sind insbes. die Rotfäule für Fichtenbestände (BFH v. 10.10.1963 – IV 422/160 S, BStBl. III 1964, 119; BMF v. 18.11.2018 – IV C 7 - S 2291/18/10001, BStBl. I 2018, 1214, unter I.1) und der Eichenbaumschwamm (BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28).
- ▶ *Militärische Übungen*: Vorzeitige Holznutzungen aufgrund von Schäden durch militärische Übungen beruhen nicht auf einem Naturereignis, sondern auf einem unmittelbaren staatlichen Eingriff. Sie stellen grds. Nutzungen aufgrund volks- oder staatswirtschaftlicher Gründe dar, werden jedoch von der FinVerw. aus Billigkeitsgründen als Kalamitätsnutzungen behandelt (vgl. R 34b.2 Abs. 5 EStR 2012, zu den hierbei gezahlten Entschädigungen s. Anm. 19).

14 bb) Verursachung der Holznutzung durch das Naturereignis

Als Kalamitätsnutzungen begünstigt sind nur durch das Naturereignis verursachte, also in einem Ursachenzusammenhang mit diesem stehende Nutzungen.

Schäden an bereits eingeschlagenem Holz infolge eines Naturereignisses (zB Brand, Hochwasser) sind daher nicht begünstigt, denn die Holznutzung (= Einschlag, s. Anm. 8f.) wurde in diesem Fall nicht durch das Naturereignis verursacht, sondern planmäßig gezogen (*Wiegand in Felsmann*, Teil A Rz. 1026 [4/2020]).

Kalamitätsfolgehiebe: Begünstigt sind grds. nur die unmittelbar durch das Schadensereignis betroffenen und damit verursachten Nutzungen. In diesem Fall ist es für die Anerkennung als Kalamitätsnutzung ohne Bedeutung, ob die Nutzung noch im Schadensjahr oder in einem späteren Wj. erfolgt (R 34b.2 Abs. 4 Satz 3 EStR 2012, s. zum Zeitpunkt der Nutzung Anm. 9). Folgen kann dies jedoch für den anzuwendenden StSatz haben (s. Anm. 25). Hiervon zu unterscheiden sind

sog. Kalamitätsfolgehiebe. Dies sind Einschläge an zunächst stehen gebliebenen Restbeständen, deren Einschlag aus forstwirtschaftlichen Gründen geboten ist (zB aufgrund erhöhter Gefährdung oder um eine zusammenhängende Wiederaufforstung zu ermöglichen). Die Rspr. erkennt solche Einschläge zutr. nur ausnahmsweise als Kalamitätsnutzung an, wenn eine Einbeziehung in die planmäßige Holznutzung der nächsten Jahre nicht möglich ist, insbes. wenn nicht hieb reife Bestände eingeschlagen werden müssen (vgl. BFH v. 11.4.1961 – I 138/60 S, BStBl. III 1961, 276; für eine strenge Sichtweise hierbei *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1023 f. [4/2020]; gegen diese Einschränkung dagegen *Bruckmeier* in *KSM*, § 34b Rz. B 32 [7/2006]; zur Frage eines Kalamitätsfolgehiebs aufgrund eines Rotfäulebefalls FG Nürnberg. v. 15.12.1972 – III 39/69, EFG 1973, 216, rkr.).

Präventiveinschläge zur Schadensabwendung oder -minderung bei einer noch nicht eingetretenen, jedoch unmittelbar drohenden Kalamität (zB akuter Waldbrandgefahr) können uE ebenfalls begünstigt sein, wenn kein Verschulden des Stpfl. vorliegt (s. Anm. 13) und eine Einbeziehung in die planmäßige Bewirtschaftung nicht möglich ist (ähnlich bereits RFH v. 11.12.1929, RStBl. 1930, 218; aA *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 107 [3/2012]). Dies muss allerdings auf Ausnahmefälle beschränkt bleiben, in denen die unmittelbare Gefahr zweifelsfrei feststeht und es sich nicht um allgemeine waldbauliche Präventivmaßnahmen handelt (zutr. *Bruckmeier* in *KSM*, § 34b Rz. B 33 [7/2006]).

c) Ausschluss von Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3) 15

Nicht zu den Kalamitätsnutzungen gehören nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 Schäden, die in der Forstwirtschaft regelmäßig entstehen (sog. Scheitholz- oder Totalitätsanfälle), da diese zum allgemeinen Risiko des Forstbetriebs gehören (so bereits BFH v. 11.4.1961 – I 138/60 S, BStBl. III 1961, 276, zum damaligen § 34 Abs. 3 aF als Vorgängerregelung des § 34b). Die danach als nicht berücksichtigungsfähig abzuziehenden Nutzungen können einen erheblichen Umfang haben (laut *Vofl/Steinle*, Inf. 1994, 235 Fn. 4, mittlerweile bis zu 30 % des Gesamteinschlags). Entscheidend sind die individuellen Verhältnisse des jeweiligen Betriebs. Die Berechnung des Totalitätsanfalls kann nur durch Schätzung unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse und Erfahrungen während einer längeren Reihe von Jahren erfolgen; dabei können auch Pauschsätze gebildet werden (BFH v. 11.4.1961 – I 138/60 S, BStBl. III 1961, 276). Durch die Regelung sollten zunächst vor allem Einzelschäden erfasst werden (BFH v. 11.4.1961 – I 138/60 S, BStBl. III 1961, 276; s. auch R 34b.2 Abs. 4 Satz 4 EStR 2012: Dürrhölzer, Schäden durch Blitzschlag). Sie gilt jedoch auch für flächenhafte Bestandsschäden und hierbei insbes. auch für infektiöse Holzkrankungen und Immissionsschäden (s. Anm. 13), bei denen die regelmäßigen Schäden daher mengenmäßig erheblich überschritten werden müssen (vgl. BFH v. 24.8.1961 – IV 401/58 S, BStBl. III 1962, 28; BFH v. 10.10.1963 – IV 422/60 S, BStBl. III 1964, 119; speziell zur Rotfäule BMF v. 18.11.2018 – IV C 7 - S 2291/18/10001, BStBl. I 2018, 1214, wonach ohne Nachweis der individuellen betrieblichen Verhältnisse im Wege einer Vereinfachungsregelung ein Anteil von bis zu 50 % der an einem bestimmten Hiebsort insgesamt eingeschlagenen Fichtenstämme als regelmäßig entstehende Schäden iSv. Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 anzusehen sind; s. hierzu ausführl. *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1017 ff. [4/2020], dort auch zu dem von der FinVerw. zuvor zugrunde gelegten Prozentsatz von 30 %; zur Rotfäule auch FG Nürnberg. v. 15.12.1972 – III 39/69, EFG 1973, 216, rkr.).

16 **3. Keine Beschränkung auf sog. Überhiebe/Übernutzungen**

Nach der ab VZ 2012 geltenden Neufassung sind die von § 34b erfassten Holznutzungsarten nicht nur begünstigt, soweit die Holznutzungen außerhalb des etwa nach § 68 EStDV festgesetzten Nutzungssatzes (s. Anm. 26) anfallen (sog. Überhiebe bzw. Übernutzungen). Vielmehr sind von Anfang an sämtliche und damit auch die planmäßigen, innerhalb des Nutzungssatzes anfallenden Holznutzungen eines Jahres begünstigt, das aber natürlich nur unter der Bedingung, dass sie zu einer der in Abs. 1 Nr. 1 und 2 geregelten Holznutzungsarten zählen. Allerdings ist auch nach der Neuregelung der Nutzungssatz insoweit von Bedeutung, als die Höhe der in Abs. 3 geregelten Tarifiermäßigung davon abhängt, ob planmäßige Holznutzungen (dann halber StSatz) oder Übernutzungen vorliegen (dann Viertelsteuersatz, s. im Einzelnen Anm. 24 und 25 f.).

Dies war nach der bis VZ 2011 geltenden Fassung anders, wobei dies für die verschiedenen dort von § 34b erfassten Holznutzungsarten auf unterschiedlichen, etwas umständlich gefassten Regelungen beruhte (s. hierzu hier bis Lfg. 227 Rz. 16, 21 f. und 52 – Stand März 2007 –, abrufbar unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

17 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen

18 **I. Gegenstand der Einkünfteermittlung nach Abs. 2**

Abs. 2 regelt die Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen. § 34b ist dennoch keine Gewinnermittlungsvorschrift, sondern eine reine Tarifnorm (s. Anm. 3). Die der Besteuerung zugrunde zu legenden Einkünfte iSv. § 2 Abs. 2 bleiben von Abs. 2 vollständig unberührt. Gesondert zu ermitteln ist lediglich die Höhe der nach § 34b begünstigten Einkünfte als „besondere Abteilung“ (s. Anm. 23) innerhalb der Gesamteinkünfte aus dem Forstbetrieb. Diese durch das besondere Rechenwerk des § 34b zu ermittelnde Größe hat ausschließlich für Zwecke der Tarifiermäßigung nach Abs. 3 Bedeutung. Die Berechnung der nach § 34b begünstigten Einkünfte ist durch die Neufassung des Abs. 2 ab dem VZ 2012 in ganz erheblicher Weise vereinfacht worden. Der zuvor angeordnete unterschiedliche Abzug bestimmter „fester“ sowie anderer BA ist entfallen. Ebenso hat sich die zuvor für bestimmte Konstellationen streitige Frage einer wirtschaftsjahrübergreifenden Betrachtung erledigt (s. zur bisherigen Berechnung hier bis Lfg. 227 Rz. 40 ff. – Stand März 2007 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Dies ist vom Gesetzgeber ausdrücklich so bezweckt worden (vgl. BTDrucks. 17/5125, 43). Nach der jetzigen Konzeption des Abs. 2 sollen die danach ermittelten Einkünfte grds. mit den nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen ermittelten und zu steuernden Einkünften übereinstimmen (vgl. *Wiegand*, NWB 2011, 3606 [3608]; *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1036 [4/2020]).

Die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften sind grds. auch für das besondere Rechenwerk des Abs. 2 anzuwenden, so dass ausschließlich nach diesen zu bestimmen ist, ob und ggf. in welcher Höhe Einnahmen und BA vorliegen. Aller-

dings werden nach Abs. 2 nur bestimmte solchermaßen zu ermittelnde Einnahmen und BA betrachtet (s. Anm. 19 und 20). Gewinnermittlungszeitraum ist auch für Zwecke des § 34b das Wj. (Hiller in Lademann, § 34b Rz. 143 [3/2012]; zur Aufteilung auf den VZ s. Anm. 23).

Bei Auseinanderfallen der Wirtschaftsjahre der Holznutzung und der Gewinnrealisierung wird die Tarifiermäßigung des § 34b nicht bereits im Zeitpunkt der Holznutzung (s. Anm. 9), sondern erst mit der Gewinnrealisierung auf die hierdurch entstandenen Einkünfte gewährt.

- ▶ **Gewinnrealisierung:** Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ist es aufgrund des Wegfalls der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 4 aF ab VZ 1999 nicht mehr möglich, mittels wahlweisen Ansatzes des Holzvorrats mit dem höheren Teilwert bereits im Zeitpunkt des Einschlags bzw. der Aufarbeitung den Gewinn zu realisieren. Vielmehr ist das eingeschlagene Holz als UV gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 grds. mit den HK anzusetzen. Zu diesen gehören idR lediglich die unmittelbar mit der Holznutzung zusammenhängenden Aufwendungen, insbes. die Kosten des Einschlags und der Aufarbeitung (sog. Holzwerbungskosten), nicht dagegen die über die Jahre angefallenen anteiligen Aufforstungs- und Pflegekosten. Nur soweit bei Kahlschlag objektiv abgrenzbarer Flächen ausnahmsweise ein Buchwertabgang beim stehenden Holz vorzunehmen ist (vgl. BFH v. 10.11.1994 – IV R 68/93, BStBl. II 1995, 779; BFH v. 5.6.2008 – IV R 50/07, BStBl. II 2008, 960; BFH v. 5.6.2008 – IV R 67/05, BStBl. II 2008, 968; s. auch etwa Wittwer in Leingärtner, Kap. 44 Rz. 3, 20 [5/2016]; Wittwer, FR 2008, 617 [622 ff.]; Kulosa in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 13 Rz. 15), geht auch dieser in die HK des Holzvorrats ein. Im Ansatz der Holzvorräte als UV mit den HK liegt uE noch keine teilweise, in § 34b einzubeziehende Gewinnrealisierung (aA Bruckmeier in KSM, § 34b Rz. C 6 [7/2006]; Nacke in Blümich, § 34b Rz. 36 [10/2019]; allg. keine Gewinnrealisierung annehmend aber Nacke in Blümich, § 13 Rz. 287 [8/2018]; s. auch § 13 Anm. 63), da die Aktivierung von HK erfolgsneutral ist und lediglich als „Aufwandspeicher“ dient (s. allg. § 6 Anm. 170, 220; ebenso Wittwer in Leingärtner, Kap. 44 Rz. 21 [5/2016]; gleichfalls, wenn auch nicht speziell zu § 34b Kulosa in Schmidt, 39. Aufl. 2020, § 13 Rz. 15). Zur Gewinnrealisierung kommt es vielmehr insgesamt erst im Zeitpunkt der Veräußerung und des in diesem Zusammenhang vorzunehmenden Ansatzes der Kaufpreisforderung, was häufig in einem späteren Wj. der Fall sein wird. Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 entstehen die Einkünfte erst mit Zufluss des Veräußerungserlöses. Nach der Neufassung des § 34b ab VZ 2012 setzen ausdrücklich auch die Regelungen des Abs. 2 Sätze 3 und 4 die Geltung der vorgenannten Grundsätze voraus, indem sie für die Aufteilung der begünstigten Einkünfte je nach Gewinnermittlungsart auf die veräußerten oder die den zugeflossenen Einnahmen zugrunde liegenden Holzmengen abstellen (s. Anm. 21).
- ▶ **Keine wirtschaftsjahrübergreifende Betrachtung:** Abs. 2 Satz 1 sieht vor, dass im Wj. der Veräußerung bzw. des Zuflusses von den dort anzusetzenden Einnahmen aus Holznutzungen die damit in sachlichem Zusammenhang stehenden BA abzuziehen sind. Hierbei ist keine wirtschaftsjahrübergreifende Betrachtung vorzunehmen, sondern es sind einerseits ausschließlich, andererseits sämtlich die mit Holznutzungen zusammenhängenden BA abzuziehen, die in diesem Wj. nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen anzusetzen sind (s. noch Anm. 20). Dies kann in Bezug auf zu aktivierende HK des eingeschlagenen Holzes in bestimmten Konstellationen zu Verwerfungen führen. Im Falle

der Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1) sind zu aktivierende HK erst im Zeitpunkt der Veräußerung dem Veräußerungserlös gegenüberzustellen und auszubuchen, so dass sich im Wj. der Gewinnrealisierung begünstigte Einkünfte in insoweit zutreffender Höhe ergeben. In dieser Hinsicht überhöhte begünstigte Einkünfte können sich dagegen ergeben, wenn im Fall einer Einschlagsbeschränkung der Stpfl. von seinem Wahlrecht zur Nichtaktivierung des eingeschlagenen Kalamitätsholzes gem. § 4a FSchAusglG Gebrauch macht und die Veräußerung erst in einem späteren Wj. erfolgt. Gleiches kann sich bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 aufgrund des BA-Abzugs bereits mit Abfluss ergeben, von dem auch die HK des UV grds. erfasst sind (aA und keinen sofortigen BA-Abzug für einen in die HK eingehenden etwaigen Buchwertabgang beim stehenden Holz annehmend *Wittwer in Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 21 [5/2016], unter entsprechender Heranziehung der zuvor auf das stehende Holz anwendbaren Regelung des § 4 Abs. 3 Satz 4; im Erg. ebenso *Wiegand in Felsmann*, Teil A Rz. 1033 [4/2020] und Rz. 18b [9/2015]; einen sofortigen BA-Abzug annehmend dagegen die *FinVerw.*, s. BMF v. 16.5.2012 – IV D 4 - S 2232/0 - 01, BStBl. I 2012, 595, unter C.; ebenso etwa *Kulosa in Schmidt*, 39. Aufl. 20120, § 13 Rz. 15). Bei Anwendung der Neufassung des Abs. 2 ab VZ 2012 bleibt es uE bei diesem Erg. Der Gesetzgeber hat mit dieser bewusst von einer wirtschaftsjahübergreifenden Betrachtung Abstand genommen (vgl. BTDrucks. 17/5125, 43). Auch der Wortlaut des Abs. 2 bietet keine Anhaltspunkte für eine Einbeziehung einzelner BA-Positionen aus vergangenen Wj. Da Abs. 2 in seiner jetzigen Fassung sämtliche BA des fraglichen Wj. in die begünstigten Einkünfte einbezieht, können hierunter aber umgekehrt auch etwa HK der o.g. Art fallen, die sich auf erst in zukünftigen Wj. zu veräußernde Holzvorräte beziehen, aber aufgrund der o.g. Gründe ausnahmsweise bereits im aktuellen Wj. abziehbar sind.

Anders zur Fassung des Abs. 2 bis zum VZ 2011 hier bis Lfg. 227 Anm. 40 – Stand März 2007 – im elektronisches HHR-Archiv, abrufbar unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm (ebenso die *FinVerw.* in R 34b.4 Satz 1 EStR 2008; OFD Hannover v. 7.6.2000 – S 1999 - 8 - StH 225, juris; s. zu dieser Streitfrage in Bezug auf § 34b aF auch etwa *Wittwer in Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 136 [5/2016]).

19 II. Einnahmen sämtlicher Holznutzungen (Abs. 2 Satz 1)

Einnahmen aus Holznutzungen sind alle Erträge bzw. BVMehrungen (bei § 4 Abs. 1) oder BE (bei § 4 Abs. 3), die durch Holznutzungen (s. Anm. 8) veranlasst sind. Dies sind insbes. die Verkaufserlöse aus der Vermarktung des eingeschlagenen Holzes bzw. bei der Veräußerung eines Waldgrundstücks (s. Anm. 8) der auf das stehende Holz entfallende Kaufpreisanteil. Anzusetzen sind nicht die Rein-, sondern die Roherlöse. Nicht einzubeziehen sind dagegen BE, die nicht im Zusammenhang mit Holznutzungen stehen, insbes. aus Nebennutzungen (s. Anm. 8). Die USt ist bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stets, anderenfalls nur bei Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG Bestandteil der Roherlöse.

Entschädigungen, die etwa bei Enteignungen, der Inanspruchnahme von Forstflächen für Versorgungsleitungen (s. Anm. 11) oder militärischen Übungen (s. Anm. 13) gewährt werden, sind als nach § 34b begünstigte BE einzubeziehen, wenn sie für den beschädigten Bestand sowie für entgehenden künftigen Holzzu-

wachs (sog. Hiebsunreifeentschädigung, vgl. BFH v. 31.5.1954 – IV 476-478/53 U, BStBl. III 1954, 229) gewährt werden. Dies dürfte auch für Entschädigungen gelten, die sich nicht auf den unmittelbar etwa von einer Versorgungsleitung betroffenen Bestand beziehen, sondern auf Schäden am Restbestand (sog. Rand- und Folgeschäden, glA OFD Hannover v. 28.1.2004 – S 2132a - 19 - StH 225, juris; aA *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 157f. [3/2012]). Nicht zu berücksichtigen sind Entschädigungen für weitere Vermögensschäden wie etwa einer Wertminderung des Grund und Bodens (*Wittwer* in *Leingärtner*, § 34b Rz. 122 [5/2016]). Hiervon zu unterscheiden sind Entschädigungen, die zum Ausgleich erhöhter BA gewährt werden und für Zwecke des § 34b bei diesen zu kürzen sind (s. Anm. 20). Eine Aufteilung der Einnahmen auf die verschiedenen Holznutzungsarten entfällt im Unterschied zu der bis zum VZ 2011 geltenden Fassung des Abs. 2 (s. hier bis Lfg. 227 Anm. 41 – Stand März 2007 –, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Nach der jetzigen Fassung sind (jedenfalls zunächst) schlicht die Einnahmen aus sämtlichen Holznutzungen anzusetzen (s. aber Anm. 21 zur Aufteilung der Einkünfte).

III. Abzug der in sachlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben (Abs. 2 Satz 1)

20

Von den Einnahmen aus Holznutzungen sind die damit in sachlichem Zusammenhang stehenden BA abzuziehen.

Als Betriebsausgaben iSd. § 34b anzusetzen sind sämtlicher Aufwand bzw. VMinderungen (bei § 4 Abs. 1) oder BA iSd. § 4 Abs. 4 (bei § 4 Abs. 3), die durch Holznutzungen veranlasst sind. Auszuscheiden sind nicht mit Holznutzungen im Zusammenhang stehende BA, insbes. im Rahmen von Nebennutzungen (s. Anm. 8). Die Vorsteuer ist bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 stets, andernfalls wiederum nur bei Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG BA. Zu berücksichtigen sind nicht lediglich speziell mit den im fraglichen Wj. anzusetzenden Einnahmen aus Holznutzungen in sachlichem Zusammenhang stehende Holznutzungen, sondern sämtliche BA, die in diesem Wj. anfallen und überhaupt mit Holznutzungen in sachlichem Zusammenhang stehen (also auch etwa Wiederaufforstungskosten, die sich auf Holznutzungen beziehen, die bereits in der Vergangenheit zu Einnahmen geführt haben). Welche BA im fraglichen Wj. anfallen, bestimmt sich nach der jeweiligen Gewinnermittlungsart und den für diese geltenden Grundsätzen (etwa bei der Frage, ob abziehbare laufende oder zu aktivierende Wiederaufforstungskosten vorliegen, s. § 13 Anm. 63; *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 14f. [5/2016]). Nimmt ein nicht buchführender Forstwirt die BA-Pauschale nach § 51 EStDV (s. § 13 Anm. 63) oder § 4 FSchAusglG (s. § 13 Anm. 63) in Anspruch, ist diese zwingend auch bei der Ermittlung der begünstigten Einkünfte nach § 34b anzusetzen und von den Einnahmen aus der jeweiligen Holznutzungsart abzuziehen (glA OFD Frankfurt/Main v. 23.8.2002 – S 2291 A - 10 - St 225, juris, zur Rechtslage bis VZ 2011; aA *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 169 [3/2012], nach dem in diesem Fall § 34b nicht anwendbar ist).

Entschädigungen, Beihilfen oder Zuschüsse, die zum Ausgleich erhöhter BA gewährt werden (zB wegen Kulturerschwernissen beim Bau von Versorgungsleitungen, aber auch erhöhte Kosten für Aufarbeitung und für die Schadensbeseitigung

bei Kalamitäten), sind zwar im Rahmen der allgemeinen Gewinnermittlung grds. als BE anzusetzen (vgl. etwa FG Ba.-Württ. v. 29.7.1999 – 14 K 181/95, EFG 1999, 1068, rkr.), für Zwecke des § 34b sind sie jedoch jeweils bei den BA zu kürzen, die sie ersetzen oder bezuschussen (vgl. *Hiller in Lademann*, § 34b Rz. 155f. [3/2012]).

21 IV. Aufteilung des Ergebnisses auf die ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungsarten (Abs. 2 Sätze 2 bis 4)

Nach Abzug der BA von den Einnahmen nach Maßgabe des Abs. 2 Satz 1 erhält man die Einkünfte aus sämtlichen Holznutzungen des fraglichen Wj. Diese Einkünfte nimmt Abs. 2 Satz 2 als das nach Satz 1 ermittelte Erg. in Bezug. Satz 2 schreibt dessen Aufteilung auf die ordentlichen und die außerordentlichen – also die nach Abs. 1 Nr. 1 und 2 begünstigten – Holznutzungsarten vor, indem die außerordentlichen Holznutzungen zur gesamten Holznutzung ins Verhältnis gesetzt werden. Dies geschieht durch Gegenüberstellung der jeweiligen Holzmenge, wobei – ebenso wie bei der Mengenrechnung zur Aufteilung in nach § 34b Abs. 3 Nr. 1 und 2 begünstigte Einkünfte (s. Anm. 26) – idR allein auf die eingeschlagene Derbhohlmenge abgestellt wird, obwohl uE auch Reisigholz als Holznutzung begünstigt ist (s. Anm. 8). Abs. 2 Sätze 3 und 4 legen die zu betrachtenden Holzmenge abhängig von der Gewinnermittlungsart fest. Nach Satz 3 sind bei einer Gewinnermittlung durch BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1) die im Wj. veräußerten Holzmenge maßgeblich. Nach Satz 4 ist bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 von den Holzmenge auszugehen, die den im Wj. zugeflossenen Einnahmen zugrunde liegen. Die Beurteilung, ob die bzw. welcher Teil der solchermaßen zu betrachtenden Holzmenge zu den ordentlichen oder außerordentlichen Holznutzungen gehören, richtet sich danach, ob für sie die Voraussetzungen der Abs. 1 Nr. 1 und 2 gegeben waren (s. Anm. 8ff.). Für die Aufteilung müssen die später zu veräußernden Holzmenge getrennt nach ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen festgehalten werden (s. zur entsprechenden Nachweispflicht Anm. 28). Zu Berechnungsbeispielen s. etwa H 34b.4 EStH 2019; *Wiegand*, NWB 2011, 3606 (3609).

22 V. Entnommenes Holz (Abs. 2 Satz 5)

Abs. 2 Satz 5 ordnet an, dass die Sätze 1 bis 4 für entnommenes Holz entsprechend gelten (also etwa bei einer Entnahme von Brennholz für private Heizzwecke). Dies führt dazu, dass auch aus dem Forstbetrieb entnommenes Holz als Holznutzung anzusehen ist und dementsprechend mit dem für die Entnahme anzusetzenden Teilwert (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1) in die Einnahmen nach Abs. 2 Satz 1 und die Aufteilung nach Abs. 2 Sätze 2 bis 4 einzubeziehen ist.

Problematisch sind in diesem Zusammenhang Holznutzungen, die der Stpfl. selbst in anderen Betriebsteilen oder Betrieben verwertet (etwa in einem landwirtschaftlichen Betriebsteil oder Betrieb, zB bei einer Nutzung für dortige Heizzwecke). In einem solchen Fall kommt es nämlich zur Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 Satz 1, weil entweder bereits dem Grunde nach keine Entnahme vorliegt oder aber diese aufgrund der (zwingenden) Bewertung mit dem Buchwert gewinnneutral ist (s. zu diesem Streit § 6 Anm. 1500). Eine Einbeziehung dieser Fälle in die Begünstigung des § 34b über die Regelung des Abs. 2 Satz 5 wäre daher nur dann mög-

lich, wenn das so genutzte Holz für Zwecke der Tarifiermäßigung abweichend von der Gewinnermittlungsregelung des § 6 Abs. 5 Satz 1 wie eine Entnahme für private Zwecke mit dem Teilwert angesetzt würde. Hierfür bietet jedoch der Wortlaut des Abs. 2 Satz 5 keine Anhaltspunkte. Zudem widerspräche dies der Konzeption der Neuregelung des Abs. 2 ab dem VZ 2012, nach der die danach ermittelten begünstigten Einkünfte grds. mit nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen ermittelten und zu besteuern den Einkünften übereinstimmen sollen (s. Anm. 18). Allerdings fallen als Folge dieser Beurteilung – für die uE die überwiegenden Gründe sprechen – auf die vorgenannte Weise verwertete Holznutzungen gänzlich aus der Begünstigung nach § 34b heraus (auch solche Holznutzungen einbeziehend dagegen *Wiegand in Felsmann*, Teil A Rz. 1029 [4/2020]).

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Tarifiermäßigung für außerordentliche Holznutzungen

I. Bemessung der Einkommensteuer für Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen

23

Abs. 3 regelt die Bemessung der ESt für die nach § 34b begünstigten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen und enthält damit die eigentliche Tarifiermäßigung.

Nur auf im zu versteuern den Einkommen enthaltene begünstigte Einkünfte kann die Tarifiermäßigung des Abs. 3 angewendet werden. Dies ergibt sich daraus, dass § 34b zwar „Einkünfte“ begünstigt, die Begünstigung jedoch nach Abs. 3 als Tarifiermäßigung erst bei der Bemessung der ESt gewährt wird, die stets nach dem zvE erfolgt (vgl. § 32a Abs. 1 Satz 1, § 2 Abs. 5 Satz 1 Halbs. 2). Die nach Abs. 2 für Zwecke der Tarifiermäßigung ermittelten begünstigten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen (s. Anm. 18 ff.) dürfen demnach nicht bereits auf einer der vorangehenden Stufen bei der Ermittlung des zvE „verbraucht“ worden sein. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass nach der Rspr. die begünstigten Einkünfte innerhalb der Summe der Einkünfte bzw. der jeweiligen Einkunftsart eine „besondere Abteilung“ bilden, mit denen abweichend von den allgemeinen Regeln laufende Verluste sowohl aus anderen Einkunftsarten als auch aus LuF selbst grds. erst zuletzt auszugleichen sind (vgl. BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547, zu § 34; OFH v. 16.4.1947, StuW 1947 Nr. 6 zum damaligen § 34 Abs. 3 aF als Vorgängervorschrift des § 34b; s. ausführl. zu der sich in gleicher Weise bei § 34 stellenden Frage § 34 Anm. 19). Dies begründet die Rspr. damit, dass die Tarifiermäßigung nach ihrem Zweck dem Stpfl. soweit wie möglich zugutekommen soll (vgl. BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547). Bei der nach § 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 erfolgenden Aufteilung der im Wj. erzielten Einkünfte auf die VZ sind allerdings die Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen iSv. § 34b aus den verschiedenen Wj. zu saldieren (vgl. *Hiller in Lademann*, § 34b Rz. 138 [3/2012]; *Wiegand in Felsmann*, Teil A Rz. 1068 ff. und 1069 ff. [4/2020]; R 34b.5 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012; aA *Kleeberg*, BB 1991, 1018 [1019]). Durch die vorgenannte besondere Ausgleichsreihenfolge sind die begünstigten Einkünfte iSd. § 34b im Erg. grds. bis zur Höhe des zvE auch in diesem enthalten.

Ein Antrag des Steuerpflichtigen ist für die Gewährung der Tarifiermäßigung nach Abs. 3 weder erforderlich noch ist es möglich, durch einen solchen die Tarif-

ermäßigung auf Teile der begünstigten Einkünfte (zB soweit sie den Grundfreibetrag übersteigen) zu beschränken bzw. auf diese zu verzichten (vgl. BFH v. 14.3.1996 – IV R 88/94, BFH/NV 1996, 738; anders bis VZ 1989 aufgrund des bis dahin geltenden Antragsersfordernisses, vgl. BFH v. 27.3.1958 – IV 133/95 U, BStBl. III 1958, 227).

In verfassungs- und europarechtlicher Hinsicht werden Zweifel am erheblichen Umfang der durch Abs. 3 herbeigeführten Tarifiermäßigung geäußert (s. ausführl. Anm. 3).

24 II. Halber Steuersatz für außerordentliche Holznutzungen innerhalb des Nutzungssatzes (Abs. 3 Nr. 1)

Nach Abs. 3 Nr. 1 bemisst sich die ESt für sämtliche Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen iSv. Abs. 1 nach der Hälfte des durchschnittlichen StSatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche ESt nach dem gesamten zVE zuzüglich der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre. Anders als nach der bis VZ 2011 geltenden Fassung unterliegen damit die nach § 34b begünstigten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen auch insoweit der Tarifiermäßigung, als sie innerhalb des etwa nach § 68 EStDV festgesetzten Nutzungssatzes (s. Anm. 26) anfallen, also keine sog. Überhiebe bzw. Übernutzungen vorliegen. Der halbe StSatz nach Abs. 3 Nr. 1 greift allerdings nicht ein, wenn die noch weitergehenden Tarifiermäßigungen nach Abs. 3 Nr. 2 (s. Anm. 25f.) und § 5 FSchAusglG (s. Anm. 27) zur Anwendung kommen. Der halbe StSatz nach Abs. 3 Nr. 1 ähnelt dem ermäßigten StSatz gem. § 34 Abs. 3, ist jedoch anders als dieser nicht auf einen Höchstbetrag beschränkt und kann auch den Eingangssteuersatz iSd. § 32a unterschreiten (vgl. zur Veranschaulichung der Vorgehensweise bei der Berechnung gleichwohl H 34.2 EStH 2019 „Berechnungsbeispiele, Beispiel 5“).

III. Viertelsteuersatz für außerordentliche Holznutzungen außerhalb des Nutzungssatzes (Abs. 3 Nr. 2)

25 1. Voraussetzungen für die Anwendung des Viertelsteuersatzes

Soweit die Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen iSv. Abs. 1 den etwa nach § 68 EStDV festgesetzten Nutzungssatz übersteigen (also sog. Überhiebe bzw. Übernutzungen vorliegen), bemisst sich die ESt nach Abs. 3 Nr. 2 nochmals lediglich nach der Hälfte des ermäßigten StSatzes nach Abs. 3 Nr. 1 (also im Erg. nach einem Viertel des durchschnittlichen StSatzes). Ist kein Nutzungssatz nach § 68 EStDV festgesetzt, ist der ermäßigte StSatz nach Abs. 3 Nr. 2 von vornherein nicht anwendbar; es greift dann allerdings gleichwohl der ermäßigte StSatz nach Abs. 3 Nr. 1 ein (s. Anm. 24). Die Frage, ob bzw. inwieweit die nach Abs. 2 Sätze 3 und 4 im fraglichen Wj. einzubeziehenden Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen den festgesetzten Nutzungssatz überstiegen haben, richtet sich allein nach dem ggf. in einem früheren Wj. liegenden Zeitpunkt der Holznutzung bzw. den dort insgesamt angefallenen Holznutzungen (s. zum Zeitpunkt der Holznutzung Anm. 9). Der Nutzungssatz gilt hierbei einheitlich für den gesamten Forstbetrieb des Stpfl. (vgl. BFH v. 24.10.1974 – IV R 225/70, BStBl. II 1975, 108). Bewirtschaftet der Stpfl. mehrere selbständige Forstbetriebe, ist die Frage der Überhiebe bzw.

Übernutzungen für jeden Betrieb gesondert anhand des jeweiligen Nutzungssatzes zu ermitteln (glA etwa Wittwer in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 95 f. [5/2016]; Wiegand in *Felsmann*, Teil A Rz. 1078a [4/2020]; anders hier bis Lfg. 227 Rz. 16 – Stand März 2007 –, www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Auf der Grundlage der so zu bestimmenden Holzmenge, die den verschiedenen StSätzen unterfallen, sind die begünstigten Einkünfte aus außerordentlichen Holznutzungen auf die beiden Tarifiermäßigungen nach Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 aufzuteilen, wobei die in Abs. 2 Satz 2 für die Aufteilung auf ordentliche und außerordentliche Holznutzungen angeordnete Vorgehensweise (s. Anm. 21) entsprechend heranzuziehen sein dürfte (s. zu Berechnungsbeispielen H 34b.5 EStH 2019; Wiegand in *Felsmann*, Teil A Rz. 1068b [4/2020]).

2. Festsetzung des Nutzungssatzes nach § 68 EStDV

26

Die Festsetzung eines Nutzungssatzes ist nach der Neufassung der Regelung ab VZ 2012 demgemäß nicht mehr Voraussetzung für die Tarifiermäßigung des § 34b als solcher, sondern nur noch für die Inanspruchnahme des ermäßigten StSatzes nach Abs. 3 Nr. 2. Seine Festsetzung ist nicht mehr in Abs. 4, sondern ausschließlich in § 68 EStDV geregelt. Nach § 68 Abs. 1 Satz 2 EStDV entspricht der Nutzungssatz den Nutzungen, die unter Berücksichtigung der vollen Ertragsfähigkeit des Waldes in Kubikmetern im Festmaß (Erntefestmeter Derbholz ohne Rinde) nachhaltig erzielbar sind.

Kubikmeter im Festmaß als Maßeinheit: Die Festlegung auf die Maßeinheit des Kubikmeters im Festmaß (= Festmeter) bedeutet, dass nur die feste Holzmasse ohne Zwischenräume einbezogen wird (im Gegensatz zum Raummeter = aufgeschichtetes Holz). Das Maß des Erntefestmeters bezeichnet diejenige Holzmenge in Festmetern, welche sich nach Abzug der üblicherweise mit der Ernte einhergehenden Holzverluste ergibt (im Gegensatz zum Vorratsfestmeter, bei welchem das stehende Holz bzw. der Baumbestand erfasst wird). Unter sog. Derbholz wird dasjenige Holz verstanden, welches zur oberirdischen Holzmasse gehört und eine Holzstärke ab 7 cm aufweist. Nicht zu berücksichtigen bei der Bemessung des Nutzungssatzes ist damit das sog. Reisigholz (Holzstärke unter 7 cm; zur Frage, ob Erlöse hieraus gleichwohl als Holznutzung nach § 34b begünstigt sein können s. Anm. 8) und der unterirdische Wurzelstock einschließlich des auf ihm verbleibenden Schaftholzes. Der Zusatz „ohne Rinde“ bedeutet schließlich, dass die so ermittelten Festmeter um diese zu vermindern sind.

Ermittlung des Nutzungssatzes: Zur Ermittlung des Nutzungssatzes hat die FinVerw. Richtlinien aufgestellt („Richtlinien für die Bemessung von Nutzungssätzen nach § 34b EStG und andere steuerrechtliche Zwecke“, BMF v. 17.5.2017 – IV C 7-S 2291/17/10001, BStBl. 2017, 783; die vorherigen Richtlinien datierten noch aus den 50er Jahren, etwa FinMin. Nds. v. 16.5.1956 – S 2143 - 13 - 31 2, juris und abgedruckt bei *Felsmann*, Anl. 6 [11/1983]). Der Nutzungssatz ist auf den Forstbetrieb sowie das Wj. bezogen. Seit 2016 (s. Anm. 2) legt § 68 Abs. 1 Satz 2 EStDV ausdrücklich fest, dass er auf die o.g. Maßeinheit „Erntefestmeter Derbholz ohne Rinde“ (fm oR) lautet, was sowohl der bisherigen Praxis der FinVerw. (insbes. in deren o.g. früheren Richtlinien) als auch der üblichen Handhabung in der forstwirtschaftlichen Betriebsführung bzw. Einschlagplanung entspricht (hiervon ging auch der Verordnungsgeber aus, s. Begr. in BRDrucks. 201/16, 14). Die Mengenermittlung zur Aufteilung in nach § 34b Abs. 3 Nr. 1 und 2 begünstigte Einkünfte (s. Anm. 25) ist daher ohne das uE ebenfalls durch § 34b begünstigte Reisigholz

(s. Anm. 8) vorzunehmen (s. auch Anm. 21 zur Aufteilung nach Abs. 2 Satz 2). Eine Einschlagsbeschränkung iSd. § 1 FSchAusglG beeinflusst weder den Nutzungssatz noch dessen Anwendung im betroffenen Wj. (vgl. OFD Hannover v. 7.6.2000 – S 1999 - 8 - StH 225, juris; aA *Bruckmeier* in *KSM*, § 34b Rz. C 38 [7/2006]). Nach § 68 Abs. 1 Satz 1 EStDV ist der Nutzungssatz nicht mehr vom FA im Rahmen der Anwendung des § 34b als unselbständige Besteuerungsgrundlage zu überprüfen (so zur vorherigen Rechtslage BFH v. 5.3.1964 – IV 185/60 U, BStBl. III 1964, 322), sondern muss periodisch für zehn Jahre durch das FA festgesetzt werden. Der Festsetzung ist nach § 68 Abs. 2 Satz 1 EStDV ein amtlich anerkanntes Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk zugrunde zu legen, welches auf den Anfang des Wj. zu Beginn der Zehnjahresperiode aufzustellen ist. Zur Ermöglichung einer zeitnahen Prüfung soll dieses innerhalb eines Jahres nach dem Stichtag der Finanzbehörde übermittelt werden (§ 68 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Bei einer Katastrophe kann ein Betriebsgutachten oder ein Betriebswerk auch noch nachträglich spätestens auf den Anfang des Wj. des Schadensereignisses aufgestellt werden (§ 68 Abs. 2 Satz 3 EStDV). Die der Festsetzung durch das FA vorangehende amtliche Anerkennung des Betriebsgutachtens oder Betriebswerks ist von einer durch die Länder zu bestimmenden Behörde oder Körperschaft des öffentlichen Rechts auszusprechen (§ 68 Abs. 3 EStDV; zu den durch die verschiedenen Länder festgelegten Stellen s. *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1087 [4/2020]).

Keine Ausnahme für Kleinbetriebe: Da die Neufassung des § 68 EStDV ab VZ 2012 eine Festsetzung des Nutzungssatzes durch das FA verlangt, dürfte die vorherige durch die FinVerw. für Kleinbetriebe von weniger als 30 ha aufgestellte Vereinfachungsregelung zum Verzicht auf ein Betriebsgutachten (nach R 34b.2 Abs. 2 Satz 2 EStR 2008 dann Zugrundelegung eines Nutzungssatzes von 4,5 fm; im Falle von Großkatastrophen wurde die Grenze von der FinVerw. zT auf 75 ha ausgedehnt) keine Grundlage mehr haben (ebenso *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 96 [5/2016]). Sie ist demgemäß auch in den EStR 2012 nicht mehr enthalten.

27 IV. Sonderregelung des § 5 Abs. 1 FSchAusglG

Eine weitergehende Tarifiermäßigung für Kalamitätsnutzungen sieht § 5 Abs. 1 FSchAusglG vor. Danach gilt im Wj. einer Einschlagsbeschränkung iSd. § 1 FSchAusglG (zum FSchAusglG s. § 13 Anm. 63; ausführl. auch *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1103 ff. [4/2020]) für jegliche – also auch für innerhalb des Nutzungssatzes liegende – Kalamitätsnutzungen einheitlich der Viertelsteuersatz nach Abs. 3 Nr. 2. § 5 Abs. 1 FSchAusglG setzt voraus, dass die Kalamitätsnutzungen im Wj. der Einschlagsbeschränkung angefallen sind. Entscheidend ist auch hier der Zeitpunkt der Holznutzung (s. Anm. 9). Laut FinVerw. sind auch im Wj. der Einschlagsbeschränkung gezogene (also aufgearbeitete) Nutzungen einzubeziehen, die aber auf Kalamitäten der Vorjahre ohne Einschlagsbeschränkung zurückzuführen sind (vgl. OFD Hannover v. 7.6.2000 – S 1999 - 8 - StH 225, juris; dies aus Vereinfachungsgründungen für gerechtfertigt haltend *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1131 [4/2020]; abl. *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 13 Rz. 21). Voraussetzung für die Tarifiermäßigung ist uE, dass der Stpfl. die angeordnete Einschlagsbeschränkung tatsächlich einhält (glA OFD Hannover v. 7.6.2000 – S 1999 - 8 - StH 225, juris; *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 71 [5/2016]; *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1131 [4/2020]; aA *Bruckmeier* in *KSM*, § 34b Rz. D 9 [7/2006]; *Kleeberg*, BB 1991, 1018 [1120f.]). Dies folgt aus dem Zweck der Tarifiermäßigung, die holz-

marktpolitischen Ziele des FSchAusglG zu unterstützen (vgl. BTDrucks. 10/3271, 13), also Anreize für zusätzlichen Nutzungen zu vermeiden. § 5 Abs. 2 FSchAusglG lässt es weitergehend zu, dass erst nach dem Wj. der Einschlagsbeschränkung gezogene, aber im ursächlichen Zusammenhang stehende Kalamitätsnutzungen als bereits in diesem Wj. angefallen zu behandeln sind und damit ebenfalls der o.g. Regelung des § 5 Abs. 1 FSchAusglG unterfallen (s. hierzu auch BFH v. 3.2.2010 – IV R 27/07, BStBl II 2010, 546). Dies betrifft insbes. erst in späteren Wj. aufgearbeitete Kalamitätsnutzungen, uE aber auch ausnahmsweise als Kalamitätsnutzung anzuerkennende Kalamitätsfolgehebe (s. Anm. 14; glA OFD Hannover v. 7.6.2000 – S 1999 - 8 - StH 225, juris; aA *Vofß/Steinle*, Inf. 1994, 235 [236]).

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Besondere Voraussetzungen für die Anerkennung von Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen

28

Abs. 4 stellt besondere Voraussetzungen auf, die für eine Anerkennung von begünstigten Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen erforderlich sind. Diese sind zwingende materiell-rechtl. Voraussetzungen für die Gewährung der Tarifiermäßigung.

Mengenmäßig getrennter Nachweis der ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen (Abs. 4 Nr. 1): Das im Wj. veräußerte oder entnommene Holz muss mengenmäßig getrennt nach ordentlichen und außerordentlichen Holznutzungen nachgewiesen werden. Die Regelung entspricht weitgehend dem bis VZ 2011 geltenden Abs. 4 Nr. 2 aF, wobei der dort noch erforderliche getrennte Nachweis der verschiedenen begünstigten Holznutzungsarten nach Abs. 1 Nr. 1 und 2 entfallen ist (s. aber das Erfordernis zum mengenmäßigen Nachweis der Kalamitätsnutzungen nach Abs. 4 Nr. 2). Die Vorschrift verfolgt den Zweck, für die bei der Anwendung des § 34b erforderlichen Berechnungen eine sichere und nachprüfbare Tatsachengrundlage zu gewährleisten. Da die Form des Nachweises in Abs. 4 Nr. 1 nicht vorgegeben ist, kann dieser nicht nur durch den GoB entsprechende Aufzeichnungen (vgl. BMF v. 15.12.1981 – IV B 4 - S 2163 - 63/81, BStBl. I 1981, 878, Tz. 3.4), sondern auch anhand anderer geeigneter Unterlagen geführt werden (etwa der Holzkaufverträge oder diesen zugrunde liegender Aufnahmelisten und Abrechnungen, vgl. *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 100 [5/2016]; strenger wohl *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 176 ff. [3/2012]).

Unverzügliche Mitteilung und mengenmäßiger Nachweis von Schäden infolge höherer Gewalt (Abs. 4 Nr. 2): Schäden infolge höherer Gewalt (also Kalamitäten iSv. Abs. 1 Nr. 2) müssen unverzüglich nach der Feststellung des Schadensfalls der zuständigen Finanzbehörde mitgeteilt und nach der Aufarbeitung mengenmäßig nachgewiesen werden. Auch diese Regelung entspricht im Grundsatz dem bis zum VZ 2011 geltenden Abs. 4 Nr. 3 aF. Abweichend von der vorherigen Fassung ist nunmehr jedoch ausdrücklich gefordert, dass nach der unverzüglichen Meldung der Kalamität als solcher in einer zweiten Stufe nach Aufarbeitung des Kalamitätsholzes dieses mengenmäßig nachgewiesen wird. Dies hatte zwar auch zuvor die FinVerw. verlangt, allerdings im Erg. ohne gesetzliche Grundlage (s. *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 101 [5/2016]). Zweck der Regelung ist es, der Behörde eine Überprüfung der Kalamitätsnutzungen zu ermöglichen, was nur so lange möglich ist, wie sich das Holz noch am Schadensort befindet und noch nicht auf-

gearbeitet ist. Unverzüglich ist die Mitteilung grds. nur, wenn sie ohne schuldhaftes Zögern erfolgt (vgl. § 121 Abs. 1 Satz 1 BGB). Die FinVerw. akzeptiert allerdings Mitteilungen bis zu drei Monate nach Feststellung des Schadens, soweit die Mitteilung noch rechtzeitig vor der Aufarbeitung erfolgt (zB OFD Nds. v. 19.6.2013 – S 2291 - 28 - St 282, juris). Mittels Verwaltungsanweisungen hat die FinVerw. ein formalisiertes Melde- und Anerkennungsverfahren unter Verwendung amtlicher Vordrucke – „ESt 34b-Mitteilung (Vorankündigung)“ und „ESt 34b-Nachweis (Abschlussmeldung)“ – geregelt (zB OFD Nds. v. 19.6.2013 – S 2291 - 28 - St 282, juris; s. auch R 34b.6 Abs. 6 EStR 2012). Dieses dient zwar der Vereinfachung für den Stpfl., jedoch kann uE ein Verstoß nicht zwingend zur Versagung der Tarifermäßigung führen, da Inhalt und Form der Mitteilung nicht gesetzlich geregelt sind (vgl. auch FG Nürnberg v. 26.1.1955 – III 111/54, EFG 1955, 172, rkr., allerdings noch zum damaligen § 34 Abs. 3 aF als Vorgängerregelung des § 34b; ebenso *Bruckmeier* in *KSM*, § 34b Rz. E 12 [7/2006]). Auch eine von den Vorgaben der FinVerw. abweichende Mitteilung kann daher den Anforderungen des Abs. 4 Nr. 3 genügen, wobei jedoch hinreichende Angaben auch zum Schadensumfang erforderlich sein dürften. Allerdings dürfte dem Stpfl. in aller Regel die Einhaltung der von der FinVerw. vorgegebenen Form zu empfehlen sein.

29 F. Erläuterungen zu Abs. 5: Verordnungsermächtigung zu bestimmten weiteren Billigkeitsmaßnahmen im Falle von Schadensereignissen iSv. Abs. 2 Nr. 2

Abs. 5 enthält eine Ermächtigung zu weiteren Billigkeitsmaßnahmen, die die BRReg. mit Zustimmung des BRat durch Rechtsverordnung treffen kann. Die Ermächtigung bezieht sich auf besondere Schadensereignisse iSv. Abs. 2 Nr. 2 (s. zu den danach erfassten Kalamitäten Anm. 13), wenn eine Einschlagsbeschränkung nach § 1 Abs. 1 FSchAusglG nicht angeordnet wurde. Dass es sich um „besondere“ Schadensereignisse im vorgenannten Sinne handeln muss, dürfte so zu verstehen sein, dass es sich um größere Schadensereignisse iSv. Abs. 2 Nr. 2 zumindest von regionalem Umfang handeln muss (ebenso *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 133 [3/2012]; vgl. auch BTDrucks. 17/5125, 43, und BTDrucks. 17/6146, 15; „Naturkatastrophen größeren Ausmaßes“). Für solche regionalen Großkalamitäten hatte zuvor die FinVerw. durch bloße Verwaltungsvorschrift Billigkeitsmaßnahmen iSv. § 163 AO vorgesehen (etwa beim Orkan „Kyrill“ FinMin. NRW v. 13.2.2007 – S 1915 - 6/19 - VA 3, juris; FinMin. NRW v. 5.11.2007 – S 1915 - 6/19 - VA 3, juris), wobei diese nicht den Umfang der nunmehr in Abs. 5 Nr. 1 und 2 vorgesehenen Billigkeitsmaßnahmen erreichten (abgesehen von einer auch auf diesem Wege angeordneten Anwendung der Regelung des § 5 Abs. 2 FSchAusglG zur Aufarbeitung von Kalamitätsnutzungen erst in späteren Wj., was sich auf die Höhe der StSätze nach § 34b Abs. 3 aF auswirken konnte). Der Gesetzgeber wollte eine Möglichkeit schaffen, den besagten (regionalen) Großkalamitäten auch ohne Anordnung einer Einschlagsbeschränkung mit weitergehenden als bisher durch Verwaltungsvorschrift der o.g. Art angeordneten stl. Vergünstigungen zu begegnen (vgl. *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1091 [4/2020]; *Wiegand*, NWB 2011, 3606 [3610]). Bislang sind keine Rechtsverordnungen auf der Grundlage des Abs. 5 erlassen worden. Allerdings hat die FinVerw. aufgrund des Sturmtiefs „Friederike“ für Forstschäden, welche im Kj. 2018 entstanden sind, die in § 34b Abs. 5 vorgesehenen Billigkeitsmaßnahmen statt mittels der dort vorgesehenen Rechtsverordnung durch ein blo-

ßes BMF-Schreiben gewährt (BMF v. 29.4.2019 – IV C 7 - S 2291/19/10001, BStBl. I 2019, 463; dies uE zutr. für rechtsstaatlich bedenklich haltend *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 34b Rz. 25, weil in § 34b Abs. 5 für solche Billigkeitsmaßnahmen ausdrücklich die Regelung durch eine Rechtsverordnung vorgesehen ist).

Dem Inhalt nach sieht die Ermächtigung zwei mögliche Billigkeitsmaßnahmen vor:

- ▶ *Abweichende Regelung der Steuersätze (Abs. 5 Nr. 1):* Zum einen ist vorgesehen, dass aus sachlichen Billigkeitsgründen für ein Wj. die StSätze abweichend von Abs. 3 geregelt werden können. Dies dürfte insbes. darauf hinauslaufen, dass die Anwendung der ermäßigten StSätze nach § 34b entsprechend der Sonderregelung des § 5 FSchAusglG angeordnet wird, also zum einen der Viertelsteuersatz nach Abs. 3 Nr. 2 auch für innerhalb des Nutzungssatzes liegende Kalamitätsnutzungen gilt sowie auch in späteren Wj. gezogene (also aufgearbeitete) Kalamitätsnutzungen bei einem entsprechenden ursächlichen Zusammenhang als Holznutzungen des Wj. der Kalamität zu behandeln sind (s. Anm. 27). Die FinVerw. sieht die Ermittlung bzw. Anerkennung einer besonderen Schadensmenge als sog. Begünstigungsvolumen für den betroffenen Zeitraum vor, welches in der Folge durch Kalamitätsnutzungen jeglicher Art verbraucht werden können soll (s. R 34b Abs. 7 EStH 2012 sowie das Berechnungsbeispiel in H 34b Abs. 7 EStH 2019; hierzu auch *Wiegand* in *Felsmann*, Teil A Rz. 1093 ff. sowie Rz. 1101 [4/2020] mit einem ausführlichen Berechnungsbeispiel).
- ▶ *Anwendung des § 4a FSchAusglG (Abs. 5 Nr. 2):* Zum anderen ist vorgesehen, dass aus sachlichen Billigkeitsgründen für ein Wj. die Anwendung des § 4a FSchAusglG geregelt werden kann. Nach dieser Regelung kann der Stpfl. von einer Aktivierung des eingeschlagenen und unverkauften Kalamitätsholzes ganz oder teilweise absehen, so dass die ansonsten als HK zu aktivierenden Aufwendungen sofort abziehbar sind (s. § 13 Anm. 63; außerdem Anm. 18).

Die in Abs. 5 Nr. 1 und Nr. 2 genannten „sachlichen Billigkeitsgründe“ meinen offenbar eine Unbilligkeit, welche darauf beruht, dass durch die besonderen Schadensereignisse wirtschaftliche Schäden beim Stpfl. eingetreten sind. Diese soll der Verordnungsgeber durch die vorgenannten Billigkeitsmaßnahmen abmildern können (siehe zu diesem teilweise auch von § 34b selbst verfolgten Zweck auch Anm. 3). Es handelt sich damit nicht um eine klassische „sachliche Unbilligkeit“ iSv. § 163, § 227 AO, welche wirtschaftspolitische Gründe außerhalb des Steuerrechts gerade nicht erfasst (vgl. den Beschluss des Großen Senats des BFH zum sog. Sanierungserlass, BFH v. 28.11.2016 – GrS 1/15, BStBl. II 2017, 393, Rz. 113 ff.). Dieses andere Begriffsverständnis ist jedoch hinreichend in der Fassung des Abs. 5 angelegt, da dieser unter der Voraussetzung eines besonderen Schadensereignisses im o.g. Sinne zu den konkreten o.g. Maßnahmen ermächtigt.

Kritisch zum Umfang der durch die Verordnungsermächtigung ermöglichten stl. Vergünstigungen *Wittwer* in *Leingärtner*, Kap. 44 Rz. 71 (5/2016); *Hiller* in *Lademann*, § 34b Rz. 134 (3/2012); s. auch *Kulosa* in *Schmidt*, 39. Aufl. 2020, § 34b Rz. 25; *Nacke* in *Blimich*, § 34b Rz. 2 (10/2018), die die Verordnungsermächtigung aufgrund der fehlenden Festlegung des im Billigkeitswege anzuordnenden StSatzes nicht für hinreichend bestimmt iSv. Art. 80 GG sowie angesichts der Möglichkeit zur Anordnung einer Einschlagsbeschränkung nach § 1 Abs. 1 FSchAusglG zudem gar nicht für notwendig halten.

